



Erika Erkheikki

KUNTAKONSERNIN TALOUSINFORMAATION HYÖDYNTÄMINEN KUNNANVALTUUTETTUJEN PÄÄTÖKSENTEOSSA

Konserniajattelun kasvava merkitys kuntataloudessa

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu- tutkielma
Lokakuu 2020

TIIVISTELMÄ

Erika Erkheikki: Kuntakonsernin talousinformaation hyödyntäminen kunnanvaltuutettujen päätöksenteossa
Pro gradu- tutkielma
Tampereen yliopisto
Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma; julkinen talousjohtaminen
Lokakuu 2020

Kunnissa ylintä päätösvaltaa käyttää kunnanvaltuusto, jonka jäsenenä ovat kuntavaaleissa valitut kunnanvaltuutetut. Kuntien kiristynyt taloustilanne ja julkisen sektorin velkaantumisen kasvu on lisännyt painetta rakennemuutoksille, jonka seurauksena kunnat ovat esimerkiksi yhtiöittäneet toimintojaan. Kuntasektorin muutokset painottavat talousinformaation ja taloudellisten vaikutusten arvioinnin tärkeyttä osana päätöksentekoa. Esimerkiksi kuntalain uudistuksen myötä kuntien arviointimenettely ja kriisikuntakriteerit ulotettiin kuntakonsernin tasolle. Muutaman vuoden välein päivitettävät yleisohjeet talousinformaation laadinnasta tarkentavat ja korostavat entistä enemmän kuntakonsernin talousinformaation tuottamista. Pelkästään konsernitiilinpäätöksen laadinnan yhteydessä tehtävät liitetiedot ovat tarkentuneet jokaisen yleisohjepäivityksen myötä. Kuntien toimintaympäristön muuttuessa ja kunnan ulkoistaessa tai yhtiöittäessä toimintojaan, antaa kuntakonsernin informaatio emokunnan talousinformaatiota vertailukelpoisemman tiedon. Konserni-informaatio eliminoi toiminnan järjestämismuodon aiheuttaman talousvaikutuksen.

Tutkimus toteutettiin laadullisena empiirisenä tutkimuksena, jossa konsernia käsittelevä empiirinen materiaali koostuu neljän keskikokoisen kunnan 19 kunnanvaltuutetun haastattelusta. Teoreettinen viitekehys avaa kunnan ja kuntakonsernin talousinformaatioon liittyvää käsitteistöä sekä perustelee lukijalle liitteen kaksi mukaisia, valittuja haastatteluaineistoja ja -kysymyksiä. Tutkielman teoreettinen viitekehys perustelee, miksi kuntakonsernin informaatiota tulisi hyödyntää osana päätöksentekoa ja tiedolla johtamista. Tutkielman tarkoituksena oli selvittää, kuinka hyvin valtuutetut tuntevat oman kuntansa konsernin ja millainen käsitys heillä on oman kuntakonserninsa taloustilanteesta. Tutkielman tarkoituksena oli tuoda ilmi, muuttuuko valtuutettujen käsitys kuntakonsernin taloustilanteesta, jos taloustilannetta verrataan emokunnan taloustilanteeseen. Tutkielmassa havainnollistettiin, kuinka hyvin valtuutetut tuntevat konsernitiilinpäätöksen laadintaperiaatteet. Tutkimuksessa nostettiin esiin ne asiat, jotka kiinnittivät valtuutettujen huomion kuntakonsernin talousinformaatioon ja mitä asioita valtuutetut pitivät kuntakonsernin talousinformaation osalta tärkeänä. Tutkielmassa selvisi myös, kuinka paljon valtuutetut käyttävät aikaa konsernin talousinformaation läpikäyntiin suhteessa kunnan talousinformaatioon sekä vaikuttaako kuntakonsernin taloustilanteen käsityksen muodostamiseen muut mahdolliset informaatiolähteet.

Tutkimustulokset osoittivat talousinformaatioon suurimman merkityksen olevan pelkästään emokunnan talousinformaatiolla, eikä kuntakonsernin talousinformaatiota osata hyödyntää riittävästi. Niin kuntakonsernin rakenne kuin laadintaperiaatteet eivät olleet täysin valtuutettujen tiedossa. Käytettävistä asiakirjoista suurin painoarvo oli talousarviolla ja tulevien kausien taloussuunnitelmalla. Myös muulla viranhaltijoilta, toisilta luottamushenkilöiltä tai konserniyhtiöiden hallituksen kokouksista saatavalla informaatiolla oli konsernitiilinpäätöstä suurempi merkitys arvioidessa kuntakonsernin taloudellista tilaa. Käytetyin talouden tunnusluku oli laina per asukas. Tutkimustulokset osoittivat, että kunnissa kuntakonsernin talousinformaation käyttö koettiin vähäiseksi muun muassa sen haastavan ymmärrettävyyden takia. Aikaa kuntakonsernin talousinformaation käsittelyyn käytettiin murto-osa siitä, mitä kunnan talousinformaatioon käytetään. Käsitys kuntakonsernin taloustilanteesta muodostettiin pääasiassa tilikauden yli- tai alijäämän perusteella. Saatujen tutkimustulosten perusteella kunnanvaltuutettujen konsernitalousosaamista tulisi kehittää. Saatuja tutkimustuloksia voidaan hyödyntää esimerkiksi kuntien tiedolla johtamisen sekä päätöksenteon taloudellisten vaikutusten arvioinnin kehittämiseen niin ylimpien virkamiesten kuin poliittisten päätöksentekijöidenkin osalta.

Avainsanat: kuntakonserni, konsernijohtaminen, kuntatalous, konserniohjaus, taloussuunnittelu

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Aiemmat tutkimukset	2
1.2	Keskeiset käsitteet	5
1.3	Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet	9
1.4	Tutkimuksen rajaukset ja rakenne	12
2	KUNTIEN TUOTTAMA TALOUSINFORMAATIO	17
2.1	Kunnan talousarvion ja taloussuunnitelman, toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen perusteet	20
2.1.1	Kunnan talousarvio ja -suunnitelma	22
2.1.2	Kunnan tilinpäätös	23
2.2	Tarkastuslautakunnan merkitys kuntien talousinformaatiossa	26
2.3	Tiedolla johtaminen	28
3	KUNTAKONSERNI JA TALOUSINFORMAATIO	31
3.1	Kuntien konserniohjaus ja kunnallinen osakeyhtiölaki	34
3.2	Kuntakonsernin talousinformaatio	36
3.2.1	Konsernitilinpäätös	38
3.3	Kuntakonsernin vastuut	39
3.4	Kuntakonsernin tarkastus	41
4	TUTKIMUKSEN TOTEUTUS	42
4.1	Kohdeorganisaation ja havaintoyksiköiden esittely	44
4.2	Ennakko-oletukset	45
4.3	Aineiston keruu	47
4.4	Tutkimusaineiston analysointiprosessi	49
4.4.1	Haastatteluaineistot	50
4.4.2	Käsitys kuntakonsernin talousinformaatiosta	52
4.4.3	Kuntakonsernin laadintaperiaatteet	54
4.4.4	Ajankäyttö kuntakonsernin talousinformaatiossa	54
4.4.5	Kuntakonsernin talousinformaation tärkeys	55
4.4.6	Kuntakonsernin mahdolliset muut informaatiolähteet	56
4.4.7	Kyselylomakkeen yhteenveto	57
4.5	Tutkimuksen arvioitavuus ja luotettavuus	58
5	TUTKIMUKSEN TULOSTEN TULKINTA	61
5.1	Haastatteluaineistojen tulokset	62

5.1.1	Tulokset kuntapäättäjien casekunnan talousinformaation hyödyntämisestä	62
5.1.2	Tulokset valtuutettujen kuntakonsernin taloustuntemuksesta.....	63
5.1.3	Tulokset kuntakonsernin laadintaperiaatteista	65
5.1.4	Tulokset ajankäytöstä kuntakonsernin talousinformaatioon.....	66
5.1.5	Tulokset kuntakonsernin tuottaman talousinformaation tärkeydestä.....	66
5.1.6	Tulokset kuntakonsernin mahdollisista muista informaatiolähteistä	67
5.2	Kyselylomakkeen tulokset	68
6	JOHTOPÄÄTÖKSET.....	71
6.1	Jatkotutkimuskohteet.....	72
6.2	Kuntapäättäjien osaamisen kehittäminen	74
6.3	Tiedolla johtamisen kehittäminen	75
	LÄHTEET.....	78
	LIITTEET	83

TAULUKKO- JA KUVIOLUETTELO

Kuvio 1. Muutokset kuntasektorilla

Kuvio 2. Kunnan talousjohtamisen aiheperspektiivit, johtamisen tasot ja vastuut.

Kuvio 3. Kunnan tilinpäätöskokonaisuus

Kuvio 4. Kunnan sisäinen ja ulkoinen valvonta

Kuvio 5. Esimerkki kuntakonsernin rakenteesta

Kuvio 6. Konserniohjaus kuntakonsernissa

Taulukko 1. Kunnanvaltuutettujen taustatiedot

Taulukko 2. Kuntakonsernien rakenne

Taulukko 3. Käsitys kuntakonsernin rakenteesta

Taulukko 4. Käsitys kuntakonsernin taloustilanteesta

Taulukko 5. Käsitys kuntakonsernin laadintaperiaatteiden tuntemisesta

Taulukko 6. Muiden informaatiolähteiden käyttö

Taulukko 7. Vastaajan mielipiteet kunnan tilinpäätöksestä eri asiakirjoineen

1 JOHDANTO

Kuntasektori on viimeisen vuosikymmenen ajan painunut isojen muutosten keskellä, jotka aiheuttavat painetta muutoksille. Kuntasektori elää uudistusten keskellä ja monen kunnan tulevaisuus on epäselvä. Muutokset johtavat muun muassa pakkoliitoksiin, jolloin monet kunnat ovat kokonaan kadonneet kartalta. Suomen pysähtynyt väestönkasvu sekä sen myötä heikentynyt taloudellinen tilanne on pakottanut kunnat merkittäviin rakennemuutoksiin ja leikkauksiin. Lisää muutoksia on tulossa muun muassa sote- ja maakuntauudistusten myötä. Uusien sekä tulevien uudistusten lopullisista taloudellisista vaikutuksista ei ole vielä tietoa, vaan ainoastaan arvioita.

Vuonna 2016 uudistettiin yleisohjeet niin konsernitilinpäätöksen laadinnasta kuin kirjanpitoaistista. Lukuisat muutokset sekä taloudellinen taantuma ovat ajaneet monet kunnat kriisikunniksi. Muutokset korostavat talousinformaation hyödyntämisen tärkeyttä osana päätöksentekoa. Nyt, jos koskaan, on aiheellista perehtyä kunnanvaltuutettujen päätöksenteon motiiveihin talousinformaation näkökulmasta. Lienee aiheellista tutkia, kuinka paljon kunnanvaltuutetut ymmärtävät taloudesta ja mitkä aiheet korostuvat päätöksiä tehtäessä. Konsernitilinpäätösinformaatio muuttaa kunnan tilinpäätöstä ja lisää tilinpäätösinformaation määrää. Tutkimuskysymykset rakentuvat sen ympärille, miten kunnanvaltuutetut hyödyntävät kuntakonserninsa talousinformaatiota osana päätöksentekoa, ja miten he tulkitsevat konsernitilinpäätöstä yleisesti.

Tutkimuskysymyksillä pyritään kasvattamaan talousinformaation hyödynnettävyyttä osana päätöksentekoa. Tutkielma pyrkii kasvattamaan valtuutettujen talousinformaation ymmärrettävyyttä ja parantamaan tiedon käytettävyyttä ja läpinäkyvyyttä. Tutkielma pyrkii antamaan kattavan kuvan siitä, millainen ymmärrys kunnanvaltuutetuilla todellisuudessa on konsernin talousinformaatiosta. Tutkielma pyrkii selvittämään, onko tulkinnassa jotain ongelmia tai tulkitaanko jotain konsernin talousinformaatiota mahdollisesti väärin. Lisäksi selvitetään mahdollisuus sille, jättävätkö valtuutetut jotain olennaista huomioimatta päätöksenteossa.

Tutkimuksen tavoitteena on nostaa esiin konsernitilinpäätöksen tulkintaan, sen hyödyntämiseen sekä konsernin talousinformaation tulkintaan liittyvät epäkohdat ja ongelmat. Tutkimuksen toisena tavoitteena on antaa niin kuntalaisille kuin kunnanvaltuutetuille laajempi ymmärrys kuntakonsernin talousinformaation käytöstä, tulkinnasta ja hyödyntämisestä. Tarkoituksena on kartoittaa, kuinka laajasti kunnanvaltuutetut konsernin taloudellista informaatiota hyödyntävät tai ymmärtävät päätöksenteon tukena tai miksi sitä ei mahdollisesti hyödynnetä tai koeta tarpeelliseksi hyödyntää.

Konsernitilinpäätökseen liittyviä vaatimuksia ei pidä unohtaa osana tilinpäätösinformaatiota. Aiemmin mainittujen uudistusten myötä myös kunnan konsernitilinpäätös koki muutoksia. Tutkielmassa halutaan selventää, kuinka konserniasema vaikuttaa kunnan tilinpäätösinformaatioon sekä onko konsernitilinpäätöksellä vaikutuksia kunnanvaltuutettujen päätöksentekoon. Tarkoituksena on rajata aihetta koskemaan nimenomaan kuntakonsernin talousinformaatiota, sen hyödynnettävyyttä ja tulkintaa.

1.1 Aiemmat tutkimukset

Aiemmin talousinformaation hyödyntämistä osana kunnanvaltuuston päätöksentekoa on tutkittu kansainvälisellä, lähinnä eurooppalaisella tasolla jonkin verran, muun muassa Saksan yliopistossa, mutta saksalaista vastaavaa tutkimusta ei ole ennen tehty Suomessa. Euroopassa aihetta on tutkittu pohjoismaiden osalta seuraavasti: Askim (2007;2009) ja Monsen (1993) ovat tutkineet norjalaisia kuntia, Johansson ja Siverbon (2009) puolestaan ruotsalaisia kuntia. Lisäksi ter Bogtn (2004) on tehnyt tutkimusta hollantilaisista kunnanvaltuutetuista. Yhdysvalloissa puolestaan tutkimusta ovat tehneet Melkers ja Willoughby (2005). Esimerkiksi ter Bogtn (2004) saamien tulosten mukaan poliitikot ovat talousinformaatiota enemmän kiinnostuneet toimintaa kuvaavien mittareiden tiedoista hyödyntäessään tiedolla johtamista. Edellä mainittujen tutkimusten osalta on huomioitava, että tutkimusta on tehty kvantitatiivisella aineistolla, eli vastaavaa kvalitatiiviseen aineistoon liittyvää tutkimusmateriaalia ei juuri löytynyt. Norjan Bergenissä tapaustutkimuksessa havaittiin, että eniten kunnanvaltuutettuja kiinnosti tilinpäätöksen osalta rahoituslaskelma ja sen perusteella laadittu rahoitusanalyysi (Olson, Falkman & Pauli 1995). Kansainvälisesti vähän tutkittua aineistoa selittänee se, että varsinkin Euroopan unionin ulkopuolella jokaisella valtiolla tai ainakin maanosalla, on erilainen johtamis- ja päätöksentekojärjestelmä, demokraattisesta vaalijärjestelmästä puhumattakaan, eivätkä saadut tutkimustulokset ole keskenään vertailukelpoisia.

Saksan yliopistossa aihetta on tutkittu Rostockin yliopistossa, jossa on tehty kuntien tilinpäätöksen käyttöä ja ymmärrystä koskevaa tutkimusta. Tutkimuksessa tutkittiin valtuutettujen ymmärrystä tilinpäätöksen käytettävyydestä. Haastatteluun osallistui 60 valtuutettua kuudesta kunnasta vuonna 2017. Saksan tutkimuksen perusteella havaittiin, ettei vastaavaa Suomesta löydy. Kyseisen Rostockin yliopiston tutkimustuloksista käy ilmi, että valtuutetut kokivat tilinpäätöksen sisältävän paljon hyödyllistä tietoa, mutta he eivät osanneet yksilöidä, mitä tietoja tai osia he tarkemmin ottaen käyttävät. Rostockin yliopiston tutkimuksessa valtuutetut pitivät tilinpäätöstietoja huonosti ymmärrettävinä. Valtuutetut analysoivat kunnan taloudellista tilannetta tuloslaskelman yli- tai

alijäämän perusteella sekä taseen velkojen perusteella. Valtuutetut kokivat luottavansa kunnan ylimpien viranhaltijoiden arvioihin taloustilanteesta. Saksalaiset valtuutetut arvioivat enemmän budjetin seurannan toteutumista kuin tilinpäätösinformaatiota. Lähes jokaisella valtuutetulla oli jokin tietty osa-alue, johon he kiinnittävät erityistä huomioita. He myös painottivat, että tilinpäätösinformaatio kertoo menneestä ja tulee usein liian myöhään tilivelvollisuuden arvioimiseksi. Tilinpäätös koettiin monimutkaisena ja vaikealukuisena. (Hausten, Larson, Oulasvirta & Sinervo 2018.)

Tämä tutkimus on osa Kunnallissalan kehittämissäätiön rahoittamaa tutkimusta suomalaisten kunnanvaltuutettujen taloudellisen informaation käytöstä, jossa tutkimushankkeesta vastasivat julkisyhteisöjen laskentatoimen professori Lasse Oulasvirta ja yliopistonlehtori HTT Lotta-Maria Sinervo. Aiempaa vastaavaa tutkimusta erityisesti kunnan luottamushenkilöiden talousinformaation hyödyntämisestä ei Suomesta löydy. Tutkimus toteutettiin laajalla kyselyllä kaikille valtuutetuille Suomessa, ja osana laajempaa hanketta on haastateltu vielä viiden case- eli tapauskunnan 25 kunnanvaltuutettua. (Oulasvirta, Sinervo & Haapala 2019, 11-32.) Jokaisessa casekunnan valtuutettujen haastattelussa haastattelijalla on ollut oma erityisnäkökulmansa. Pro Gradututkielmaksi asti on valmistunut näistä viidestä kaksi, Iida Holopaisen vuonna 2018 valmistunut ”Kuntapäättäjät ja talousinformaation hyödyntäminen” sekä Melisa Turusen vuonna 2020 valmistunut ”Kunnanvaltuutetut tilinpäätös- ja talousinformaation käyttäjinä ja hyödyntäjinä”. Jokaisen maan hallinto on toisistaan hivenen eroava, joten Suomen tasolla tutkimusaukon ratkaiseminen on tärkeää, koska kunnan luottamushenkilöt päättävät julkisten varojen käytöstä. On ensiarvoisen tärkeää tietää ja hahmottaa, miten rahan käyttöä ohjataan ja tulkitaan.

Vuonna 2005 ilmestyneessä KuntaSuomi 2004- tutkimuksessa on selvitetty kuntien talousjohtamisen tilaa pohjautuen talousjohtajien käsityksiin kirjanpidosta ja muusta laskentainformaatiosta sekä niiden riittävyydestä. KuntaSuomi 2004- tutkimuksessa ei kuitenkaan käsitelty talousinformaatiota luottamushenkilöiden osalta. Tuloksissa käsiteltiin muun muassa vuoden 1995 kuntalain myötä tullutta kirjanpituudistusta, jonka mukaan talousjohtajien asennoituminen oli pysynyt myönteisenä, vaikka kaikki talousjohtajat eivät pitäneet muutosta tarpeellisena. Talousjohtajat arvioivat, että talousinformaatiosta tärkeimpinä pidettiin tietoja, joita tarvitaan talousarvion ja taloussuunnitelmien laadinnassa sekä niiden toteutumisen seurannassa ja arvioinnissa. Tunnuslukuista tärkeimmiksi nostettiin muun muassa vuosikatteeseen liittyvät tunnusluvut sekä lainakantaan ja omavaraisuuteen liittyvät tunnusluvut. Tutkimuksessa havaittiin, että informaation riittävyydessä ja saatavuudessa on ongelmallisia ristiriitoja, eikä tärkeitä tietoja päätöksenteon taustalle saatu riittävästi. Ongelmana on muun muassa talousarvion määrärahojen ja toiminnallisten tavoitteiden kytkeminen toisiinsa niin,

että palveluiden vaikuttavuuden arviointi ja kustannustarkkailu koettaisiin riittäväksi. Nykyään puhutaan niin sanotusta tiedolla johtamisesta. Valtuustolle koettiin ongelmaksi tilanne, jossa valtuusto päättää isoista määrärahoista ilman, että todellisuudessa tiedetään, miten ja millä mittareilla johdettaisiin ne tulokset, jotka kunnassa koetaan tärkeiksi. Huomionarvoista KuntaSuomi 2004-tutkimuksen tuloksissa on se, että vuoden 2003 kyselyä tehtäessä konsernituloslaskelma ja -rahoituslaskelma eivät olleet vielä pakollisia. (Kallio, Martikainen, Meklin & Oulasvirta 2004, 63-69.; Oulasvirta, Sinervo & Haapala 2019, 27-28.)

Aiempien kunnallisten luottamushenkilöiden talousinformaation hyödyntämistä analysoivien tutkimusten pohjalta tiedetään, että kuntien johtohenkilöt tarvitsevat mahdollisimman reaaliaikaista tietoa taloudesta, erityisesti budjetoinnin seurannasta (toteutuneet menot ja tulot sekä mitattavat suoritteet). Mitä nopeaa toimintaympäristö muuttuu, sitä reaaliaikaisempaa tulisi tiedon tuottamisen olla. Hyvät järjestelmät tukevat laadukasta raportointia. Aineiston tulee olla havainnollista ja helppolukuista. Erityisiä puutteita on havaittu toiminnallisten tavoitteiden asettamisen ja toteutumisen seurannan raportoinnin lisäksi myös atk-sovelluksien ominaisuuksissa ja tavoitemäärittelyssä. (Kallio ym. 2004, 59-60.)

Tässä työssä erityisnäkökulmaksi on nostettu konsernitilinpäätöksen tulkinta ja hyödynnettävyys. Meklin ja Martikainen (2003) ovat tutkineet kuntakonsernia johtamisjärjestelmänä. Meklin ja Martikainen (2003) perustelevat, miksi konserniajattelu osana kunnan päätöksentekoa ja johtamista on tärkeää. Teos ei kuitenkaan suoraan analysoi tai tulkitse kunnanvaltuutettujen talousinformaation hyödyntämistä osana päätöksentekoa. Minulta löytyy aiempaa työhistoriaa niin konsernikirjanpidon kuin tilintarkastusasiantuntijan tehtävistä, joiden pohjalta mielenkiintoni konsernitilinpäätöksen tulkintaa kohtaan on herännyt.

Hollantilainen van Helden (2016) analysoi tutkimuksessaan aiemmin tehtyjä tutkimuksia poliitikkojen talous- ja tuloksellisuusinformaation käytöstä. Tutkimuksessa analysoitiin, miksi jo tehdyissä tutkimuksissa oli saatu niin erilaisia tuloksia poliitikkojen talousinformaation käytöstä. Tutkimustuloksien mukaan esimerkiksi italialaiset valtuutetut arvostavat budjettiin sidottua kassaperusteista informaatiota jaksotettuine laskentamenetelmineen. Belgialaiset valtuutetut puolestaan eivät juuri hyödynnä vastaavia tietoja. Van Helden mainitsee, että ter Bogt (2004) on saanut hollantilaisten kunnanvaltuutettujen talousinformaation hyödyntämiseen liittyvässä tutkimuksessaan tulokseksi sen, että valtuutetut käyttävät eniten epävirallista, suullista tai kokouksista saatavaa tietoa suurimpana tietolähteenään. Tutkimuksen mukaan saaduissa tuloksissa syntyy eroja myös siksi, että aineistoa kerätään ja informaatiota hyödynnetään sekä käytetään eri tavoin. Aina, kun tutkimusmenetelmää ja -tapaa valitaan, tulee tiedostaa, kuten tapaustutkimuksessa,

että tutkimustavasta riippuen voidaan saada erilaisia tuloksia. Van Heldenin (2016) mukaan luottamushenkilöiden ymmärrys talousinformaation hyödynnettävyydestä on korkeampi kuin heidän tosiasiallinen talousinformaation käyttö.

Pro gradu- tutkielmatasolla aihetta läheltä on tutkinut Arto Pentti vuonna 2002 ”Kunnan tilinpäätösinformaation hallinta ja käyttö”. Gradussaan Pentti selvittää kyselyn perusteella muutaman eri kunnan valtuutetulta, mikä on kunnan tuottaman tilinpäätösinformaation ja tunnuslukujen rooli kunnan ylimmässä päätäntäelimestä eli kunnanvaltuustossa. Pentin tutkimuksen tuloksista selviää, että eniten luottamushenkilöt käyttävät talouden tunnuslukuja päättäessä tulevista investoinneista ja lainanotosta. Vuosikate on tunnuslukuista käytetyin. Tutkimustulosten perusteella lähes puolet valtuutetuista käyttää kunnan tilinpäätöstietoja päätöksenteon tukena joko usein tai melko usein. (Pentti 2002, 1-10.)

Työskentelen itse johtavana viranhaltijana ja avaintehtäviä työssäni on poliittisille päättäjille raportointi. Koen voivani hyödyntää tutkimustuloksia omassa työssäni raportoinnin kehittämiseen. Tutkimustuloksia voidaan hyödyntää valtakunnallisesti poliittisten päättäjien ja luottamushenkilöiden koulutustarpeiden suunnittelussa ja koulutuksessa. Casekuntien tarkemmat haastattelut ja analyysit tutkimustuloksista antavat viitteitä siitä, mihin suuntaan kussakin kunnassa voidaan miettiä raportoinnin ja koulutuksen suuntaamista, varsinkin tulevia luottamushenkilöitä ajatellen. Tämä tutkimus pyrkii auttamaan niin johtavia viranhaltijoita kuin luottamushenkilöitä panostamaan ja kehittämään tiedolla johtamista.

1.2 Keskeiset käsitteet

Keskeiset käsitteet kunnan toimintojen ymmärtämisen kannalta on määritelty johdannossa kuntalain (ja kuntajaoston yleisohjeiden) perusteella, tarkemmin käsitteet on avattu tutkielman luvuissa 2 ja 3. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (2019a; 2019b) määrittelee kuntia sitovia talousinformaatio-ohjeita yleisohjeina esimerkiksi tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sekä liitetietojen laatimisesta. Oma yleisohjeensa on tehty myös konsernitilinpäätöksen laadinnasta. Yleisohjeiden on tarkoitus varmistaa, että kuntien ja kuntakonsernien tuottama talousraportointi antaa oikean ja riittävän kuvan kunnan tai kuntayhtymän toiminnasta ja taloudesta, ja että raportointi täyttää kunta- ja kirjanpitolain määrittelemät vaatimukset. Yleisohjeita päivitetään aina tarpeen vaatiessa vastaamaan lakisääteisiä vaatimuksia. (KuntaL 112 §.) Yhteensä pelkkiä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita on yhdeksän erilaista (Kuntaliitto 2019).

Kunnanvaltuustosta ja sen toimivallasta säädetään kuntalain 4. luvussa. Kunnanvaltuustoon valitaan edustajat kunnallisvaaleissa neljän vuoden välein. Kunnanvaltuusto käyttää kunnan ylintä poliittista päätösvaltaa, jollei toisin ole säädetty. Valtuusto vastaa kunnan ja kuntakonsernin toiminnasta sekä taloudesta. Kuntalaki painottaa valtuuston roolia kuntastrategian mukaisessa johtamisessa. Kunnanvaltuusto vastaa edellä mainitun lisäksi muun muassa talouden, rahoituksen ja sijoitustoiminnan perusteista sekä hyväksyy talousarvion, taloussuunnitelman ja tilinpäätöksen. Valtuuston tehtävänä on päättää niin kunnan kuin kuntakonsernin sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta. Lisäksi valtuuston tulisi edistää kuntalaisten osallistumista kunnan toimintaan ja kunnanvaltuutettujen kautta päätöksentekoon.

Kunnan luottamushenkilöistä säädetään kuntalain 69 §:ssä. Kunnan luottamushenkilöitä voivat olla valtuutetut, varavaltuutetut sekä kunnan erilaisiin toimielimiin valitut muut henkilöt. Kuntalain mukaan tehtävänsä perusteella kunnan toimielimen jäseneksi valittu kunnan viranhaltija tai työntekijä ei ole kunnan luottamushenkilö. Luottamustehtävään valitun tulee kuntalain mukaan edistää kunnan ja sen asukkaiden etua ja toimia luottamustehtävässä arvokkuutta edellyttämällä tavalla. Kunnan viranhaltijoiden päätösvallassa on säädetty kunnan hallintosäännössä.

Kunnan talousarviosta ja taloussuunnitelmasta käytetään varsinkin arkikäytössä termiä budjetti. Kuntalain 110 §:n mukaan valtuuston on vuoteen loppuun mennessä hyväksyttävä seuraavan vuoden talousarvio sekä taloussuunnitelma suunnitelmakaudelle (kolmeksi tai useammaksi vuodeksi). Talousarviolla tarkoitetaan taloussuunnitelman ensimmäistä vuotta. Kunnan toiminnassa ja taloudessa on noudatettava talousarviota ja – suunnitelmaa. Talousarvion ja -suunnitelman tulee toteuttaa kuntastrategiaa ja edellyttää kunnan lakisääteisten tehtävien hoitamisen turvaaminen. Asiakirjassa hyväksytään sekä kunnan että kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet, sekä niiden toteuttamisen edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Talousarviossa tulee osoittaa, miten rahoitustarve katetaan.

Kunnan taloussuunnitelmasta puhuttaessa käsitellään aina vähintään kolmea seuraavaa vuotta. Kuntalain 110 §:ssä on määritelty taloussuunnitelman tarkemmat periaatteet, jotka ovat sitovia:

- Taloussuunnitelman on oltava joko ylijäämäinen tai tasapainossa.
- Taseeseen kertynyt alijäämä on katettava neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta seuraavan vuoden alusta lukien. Taloussuunnitelmassa on päätettävä toimenpiteistä, joilla alijäämä kyseisenä ajanjaksona katetaan.
- Talousarvion ja -suunnitelman tulee sisältää seuraavat osat: Käyttötalous-, tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa.

Muita noudatettavia talousarvioperiaatteita ovat tasapainoperiaate, brutto- ja nettoperiaate sekä suorite- ja realisointiperiaate. Lisäksi käytössä on täydellisyysperiaate ja kehysbudjetointiperiaate. (Valkeinen & Vuorento 2017, 25-26.) Periaatteiden tarkempi merkitys on avattu luvussa 2.

Kunnan tilinpäätöksestä on säädetty kuntalain 113 §:ssä. Tilinpäätöksen laatimisvastuu on kunnanhallituksella ja sen allekirjoittavat kunnanhallituksen jäsenet sekä kunnanjohtaja (tai pormestari). Tilinpäätöksen tulee sisältää seuraavat osiot: toimintakertomus, talousarvion toteutumisvertailu, tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma sekä niiden liitteenä olevat tiedot. Lisäksi kuntalaissa on sanottu, että tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, toiminnasta, rahoituksesta sekä taloudellisesta asemasta. Kirjanpitolain 9 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Toiminnan oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. Kunnan tilinpäätöksien sisältämien laskelmien tarkemmat vaatimukset on ilmoitettu kirjanpitolautekunnan kuntajaoston yleisohjeissa. Tilinpäätöksen laadinnassa sovelletaan muun muassa seuraavia sitovia yleisohjeita. (Kuntaliitto 2019.):

- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta (2019)
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (2019)
- Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä (2018)
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta (2018)
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä (2017)

Kuntalain 110 §:n mukaan talousarviossa on huomioitava myös kuntakonsernin talousvelvoitteet ja -vastuut. Kuntakonsernin käsite on avattu kuntalain 6 §:ssä. Kunta ja yksi tai useampi juridisesti itsenäinen yhteisö muodostavat yhden taloudellisen kokonaisuuden eli kuntakonsernin, jossa kunnan toimintaan luetaan kunnan ja kuntakonsernin toiminnan lisäksi osallistuminen kuntien yhteistoimintaan sekä muuhun omistukseen, rahoittamiseen ja sopimukseen perustuvaan toimintaan. Kirjanpitolain 1:5 §:n mukaan yhteisö, jossa kunnalla on lain mukainen määräysvalta, luetaan kunnan tytäryhteisöksi. Tätä sovelletaan myös määräysvallan täyttävään säätiöön. Kirjanpitolain 1:5 §:n määräysvaltaa käyttävää yritystä kutsutaan emoyritykseksi. Määräysvalta katsotaan syntyneen, jos jokin seuraavista kriteereistä täyttyy:

- 1) Kirjanpitovelvollisen katsotaan omistavan enemmän kuin 50 % kohdeyrityksestä esimerkiksi osakkeina

- 2) Kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä siinä kohdeyrityksen päättävässä toimielimessä, joka on verrattavissa hallitukseen
- 3) Kirjanpitovelvollisella on muun kaltainen tosiasiallinen määräysvalta yrityksessä

Kirjanpitolain 1:6 §:n mukaan 1 momentin konsernikäsitettä sovelletaan myös, mikäli kirjanpitovelvollisella on yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksen kanssa määräysvalta kohdeyrityksessä.

Kunnan konsernitilinpäätöksestä on säädetty kuntalain 114 §:ssä, jonka mukaan kunnan, joka muodostaa konsernin, tulee laatia konsernitilinpäätös osana tilinpäätöstä. Konsernitilinpäätös tulee olla laadittu samalle päivälle kuin kunnan tilinpäätös. Konsernitilinpäätös tulee laatia konserniin kuuluvien konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien ja niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätökseen tulee sisällyttää konsernin rahoituslaskelma, joka antaa selvityksen kuntakonsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. Jäsenkunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään myös mahdollinen kuntayhtymä. Myös kunnan, jolla ei ole tytäryhteisöjä, mutta joka on jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitosyhtymässä, tulee sisällyttää tältä osin konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot tilinpäätökseensä. Konsernitilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan Kuntaliiton yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta (Kuntaliitto 2015).

Kuntalain 30 §:n mukaan kunnassa on oltava tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakunnan valittavan jäsenen vaalikelpoisuudesta on säädetty kuntalain 75 §:ssä. Kuntalain 121 §:n mukaan tarkastuslautakunnan tehtäviä on valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet toteutuneet niin kunnassa kuin kuntakonsernissa. Tarkastuslautakunnan tulee lisäksi arvioida, onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Tarkastuslautakunta valvoo myös kuntalain 84 §:n sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden noudattamista. Tarkastuslautakunta laatii arviointisuunnitelman ja antaa valtuustolle vuosittaisen arviointikertomuksen, jossa esitellään arvioinnin tulokset. Arviointikertomus tulee käsitellä valtuustossa tilinpäätöksen yhteydessä.

Kunnissa ja kuntakonserneissa tulee asettaa tilivelvollinen jokaiseen tehtäväalueeseen talousarvion ja tilinpäätöksen laadinnan yhteydessä. Tilivelvollisia ovat pääasiassa toimielimet ja viranhaltijat sekä työntekijät, joilla on tulosvastuuta tavoitteiden toteutumisessa, ja jotka ovat tilivelvollisia varojen käytöstä. Kuntataloudessa tilivelvollisuudella tarkoitetaan kunnan varojen käyttämistä valtuuston talousarviossa määrittelemällä tavalla. Tilivelvolliset määritetään talousarvion hyväksynnän yhteydessä. Tilinpäätöksen valmistuessa tilintarkastuskertomuksessa on esitettävä,

onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus. Mikäli havaitaan, että tilivelvollinen menettelee vastoin lakia tai valtuuston päätöstä, on tilivelvollisesta tehtävä muistutus ja asiasta hankittava riittävät selvitykset. Valtuusto päättää tarkastuksen jälkeen toimenpiteistä, joihin tehdyt muistutukset antavat aihetta. Valtuusto päättää myös vastuuvapauden myöntämisestä. (Kuntalaki 14 §; Valkeinen ym. 2017, 27; 56.) Kuntalain mukaisesta kunnan toiminnan ohjauksen mallista käytetään nimitystä tulosohjausmalli, jossa keskeinen asema on valtuuston budjettivallalla ja sen myötä kunnanhallituksen ja johtavien viranhaltijoiden tilivelvollisuus valtuuston määrittelemien tavoitteiden toteuttajana. Tilivelvollisuutta valvotaan valvonnalla, joka on jaettu ulkoiseen ja sisäiseen valvontaan. Kunnan ulkoinen valvonta on jaettu tarkastuslautakunnan ja varsinaisen tilintarkastajan välille niin, että tarkastuslautakunnan ensisijainen tehtävä on tuloksellisuuden arviointi ja tilintarkastaja valvoo laillisuutta. Sisäisestä valvonnasta vastaavat hallitus sekä kunnanjohtaja tai pormestari. (Säilä, Hellén-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen & Urrila 2008, 8.)

Kunnanvaltuutetut tekevät niin kuntalaisten hyvinvoinnin kuin paikallisen elinvoiman kannalta merkittäviä, kauaskantoisia päätöksiä. Jokainen tehtävä päätös vaikuttaa aina vähintään kuntalaisiin, henkilöstöön, ympäristöön tai talouteen tai jokaiseen edellä mainituista. Kunnat joutuvat ratkaisemaan yhä moninaisempia ongelmia ja ovat mittavien haasteiden edessä. Haasteita ratkotaan parhaiten tietoon perustuvan strategisen johtamisen kautta.

Tiedolla johtaminen ja sen jatkuva kehittäminen mahdollistaa erilaisten näkökulmien, vaihtoehtojen ja riittävän informaation huomioonottamisen johtamisessa ja päätöksenteossa. Tiedolla johtaminen ei koskaan ole yksiselitteistä, vaan tiedolla johtaminen edellyttää perehtyneisyyttä, vuorovaikutusta ja faktojen tuntemista. Tiedon jakaminen muuttuu tiedolla johtamiseksi, kun päätöksenteko perustuu faktoihin, vuorovaikutukseen ja keskusteluun, joiden pohjalta tehdään yhteisiä tulkintoja. Kunnissa tiedolla johtaminen edellyttää tietoa kunnan omasta toiminnasta ja toimintaympäristöstä sekä tulevista muutoksista. Sisäinen tiedon tarve painottuu esimerkiksi asianhallintaan, suoritettuihin ja talousarvion seurantaraportteihin. (Salenius & Nieminen 2019.)

1.3 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet

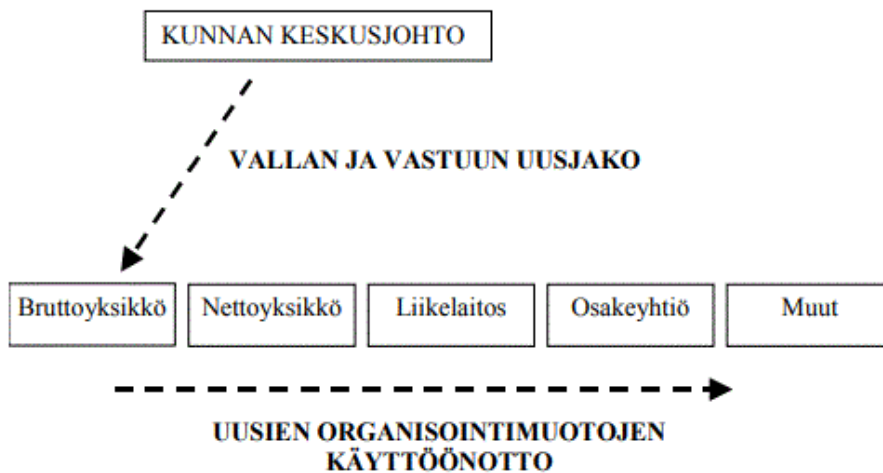
Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää ja analysoida, millä tasolla kuntakonsernia koskeva talousymmärrys kunnanvaltuutetuilla on, sekä kuinka he hyödyntävät luottamustoimissaan kuntakonsernin tilinpäätös- ja talousinformaatiota. Tutkielman tarkoituksena on selvittää, mitä

konsernitilinpäätösinformaatiosta saatavaa tietoa he pitävät tärkeänä ja huomionarvoisena tulkitessaan viranhaltijoilta saatavaa materiaalia. Tutkielman tarkoituksena on määrittää, minkä perusteella kunnanvaltuutetut perustelevat arvionsa kuntakonsernin taloustilanteesta. Lisäksi tutkielman avulla kartoitetaan, mitä puutteita kuntakonsernin talousinformaatiossa valtuutettujen mielestä on tai mitkä osa-alueet he kokevat tulkinnassa vaikeiksi. Tutkielman erityisnäkökulmana on tarkoitus korostaa konsernitilinpäätöksen tulkinnan tärkeyttä osana kuntataloutta. Kuntakonsernia koskevassa osiossa on tarkoitus hyödyntää soveltuvien osien kolmesta muusta casekunnasta tehtyjä haastatteluja.

Vuosina 2018 ja 2019 kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto on päivittänyt yleisohjeitaan, joiden pohjalta kunnat talousinformaatiota laativat. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta on vuodelta 2015. Taloushallinnon alalla on useiden vuosien ajan korostettu konsernitilinpäätöksen laadinnan, tulkinnan ja ymmärryksen tärkeyttä. Uudistettu kuntalaki on laadittu konsernilähtöisestä ajattelutavasta ja siinä otetaan huomioon muun muassa kuntien muuttuvat toimintaympäristöt. Kuntastrategia rakentuu konserniajattelusta, josta se jalkautuu taloussuunnitelmaan ja talousarvioon. Kunnan ja kuntakonsernin toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet muodostetaan koko konserniyhteisölle eikä vain peruskunnan toimintojen osalta. (Miettinen 2015.) Kuntatalouden ajattelua konsernimallin pohjalta pyritään juurruttamaan kuntasektorille muun muassa erilaisilla johdon koulutusohjelmilla. Jo pitkään politiikassa ja lainsäädännössä on vallinnut suunta kohti konserniajattelua. Kuntien vaikea ja kiristynyt taloustilanne on ajanut kunnat suurten muutosten eteen. Kuntasektorilla on syntynyt uusia organisaatiomuotoja (nettoyksiköt, liikelaitokset ja osakeyhtiöt), jotka ovat ajaneet palvelujen järjestämistapojen (kilpailuttaminen, yhteistyö, palvelusetelit, ostopalvelut) muutostarpeisiin. Kunnan taloudellinen päätöksenteko ja tulkinta konsernin näkökulmasta on sangen suppea edelleen. (Meklin & Martikainen 2003, 5-7.)

Kaikki yllä mainitut piirteet sekä uuden kuntalain mukainen yhtiöittämisvelvoite ovat synnyttäneet tarpeen konsernijohtamiselle, eli konserniajattelun sisäistämiseksi. Jo yhtiöittämisvelvollisuutta koskeva sääntely on vaikuttanut laissa siihen, että konsernisääntelyyn ja omistajaohjaukseen on kiinnitettävä jatkossa erityistä huomiota (Kuntaliitto, Yleiskirje 6/2015). Tutkimusaihe on näin ollen erittäin ajankohtainen. Muodostaakseen mielipiteen ja ymmärryksen nykypäivän kuntataloudesta, tulee hahmottaa kuntakonsernin näkökulma, jota on havainnollistettu hyvin kuviossa 1. Kuntalain mukaisessa yhtiöittämisvelvoitteessa ei ole kyse kunnan toimialan rajaamisesta eikä ulkoistamisvelvoitteesta vaan siitä, että yhtiömuotoon siirtymisellä jäädään pois konkurssisuojan ja

veroedun piiristä. Markkinaehtoisen hinnoittelun vaatimuksella poistetaan mahdollisia markkinahäiriöitä. (Yrittäjät 2016.)



Kuvio 1. Muutokset kuntasektorilla (Meklin, Martikainen 2003, 14).

Kuntien rahoituspohjan kiristyessä taloudellisen osaamisen merkitys korostuu. Kuntatalous on tarkkaan säädeltyä ja toiminnalliset erityispiirteet vaikuttavat käytäntöihin. Talousinformaation laatiminen ja ymmärtäminen edellyttää talouteen liittyvien säädösten, kustannusten muodostumisen ja hinnoitteluperusteiden tuntemista. (FCG 2019.)

Tutkimuksen tulokset ja analyysi ovat hyödynnettävissä laajasti kuntasektorilla. Paras lopputulos olisi sellainen tutkimusanalyysi ja -tulos, jota voitaisiin hyödyntää kunnallisessa päätöksenteossa talouden näkökulmasta aina luottamushenkilöorganisaatiosta viranhaltijoiden tasolle. Tutkimus auttaa ymmärtämään luottamushenkilöiden taloudellista tulkintaa osana päätöksentekoa. Tutkimuksen tarkoitus on toimia oppimisvälineenä ja analysoinnin työkaluna sekä luottamushenkilöille että viranhaltijoille. Tutkimus antaa julkisen talousjohtamisen opettamiseen uusia näkökulmia ja tietoa myös tilinpäätösraportoinnin kehittämiseen.

Tutkimuksen tarkoituksena on saada luottamushenkilöille parempi käsitys niin kunnan kuin kuntakonsernin talousinformaation tärkeimmistä ja huomionarvoisimmista osa-alueista, jotka heidän tulisi ymmärtää ylimpänä julkisen vallan käyttäjinä. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mitä tietoja ylipäättään kuntakonsernin talous- ja tilinpäätösinformaatiosta pidetään tärkeänä ja mitkä osa-alueet koetaan hyödyllisenä. Samalla tuloksien analysoinnin pohjalta selviää, kuinka laajasti ja tarkasti kuntakonsernin talousinformaatiota seurataan ja tulkitaan, eli kuinka iso rooli konsernin talousinformaatiolla ylipäättään on päätöksenteossa. Tutkimuksen sivutuloksena on tarkoitus saada kunnanvaltuutetut kiinnostumaan ja oppimaan kuntakonsernin taloudesta. Lisäksi tutkimuksen

tarkoituksena on nostaa esiin konsernin talousinformaation tulkinnan ja käytön ongelmakohtia tai mahdollisia väärinymmärryksiä, joita haastatteluista ilmenee, jotta valtuutetut ymmärtäisivät kuntakonserninsa todellisen taloustilanteen paremmin. Sivutuloksena on tarkoitus saada kunnanvaltuutetut havaitsemaan mahdolliset puutteensa niin konsernin kuin kunnan talousasioiden ymmärtämisessä sekä lisätä heidän kiinnostustaan parantaa omia heikoimpia osa-alueitaan, esimerkiksi konsernitilinpäätöksen sisällön ymmärtämisen tärkeyttä. Tutkimuksen tavoitteena on saada valtuutetut tarkastelemaan tulevaisuudessa laajemmin kunnan taloutta konsernin näkökulmasta.

1.4 Tutkimuksen rajaukset ja rakenne

Tutkimus pyrkii keskittymään ja painottamaan luottamushenkilöiden talousinformaation hyödyntämistä niin kuntakonsernin taloudellisen tilan arvioinnissa kuin päätöksenteossa. Haastateltavat rajattiin koskemaan luottamushenkilöistä kunnanvaltuutettuja, sillä kunnanvaltuusto on kunnan ylintä päätösvaltaa käyttävä toimielin. Muut luottamushenkilöt jätettiin tutkimuksen ulkopuolelle. Peruskunnan tuottaman talousinformaation osalta tutkimus rajattiin koskemaan yhtä asukasluvultaan pientä kuntaa Suomessa. Kyseinen kunta valikoitui tapaustutkimukseen, sillä tämä tutkimus on osa useammasta kunnasta tehtävää laajempaa tapaustutkimusta. Osana laajempaa tutkimusta on pyritty valitsemaan kooltaan samankokoisia, lyhyen matkan päässä isommista kasvukeskuksista olevia kuntia.

Tarkoituksena on rajata aihealue koskemaan pääasiassa konsernitilinpäätöksen informaation tulkintaa, ymmärrettävyyttä ja hyödynnettävyyttä sekä hahmottamaan syy-seuraussuhteita siitä, miksi konsernin talousinformaatio on hankala tulkittava. Tutkimuksessa tuodaan esille perusteluita valitulle konserninäkökulmalle sekä kasvavalle kuntakonsernin talousinformaation merkitykselle viime vuosina. Tutkimuksessa käy ilmi, miksi konsernitietoja tulisi käyttää. Tutkimuksessa materiaalia konsernin talousinformaation hyödyntämisen osalta kerätään useamman kunnan litteroiduista haastattelutuloksista kattavamman kuvan aikaansaamiseksi, sillä jokaisessa casekunnassa konsernin rakenne sekä konsernin vaikutukset talousinformaatioon ovat erilaiset. Tutkimuksessa ei analysoida ollenkaan tutkimusprojektin kolmen muun kunnan taloustilannetta tai vastaustuloksia, vaan analysoidaan kolmen muun kunnan kohdalla ainoastaan kuntakonsernin taloutta koskevien haastattelujen tulokset ja johtopäätökset.

Tarkoituksena ei ole tehdä kattavaa tilinpäätöksen, talousarvion ja taloudellisen tilanteen arviota yhdestäkään neljästä casekuntakonsernista vaan keskittyä analyysin yhteydessä nostamaan keskeisiä havaintoja konsernin talousinformaation käyttökohteista sekä perustella analyysin tuloksia kuntakonsernin talousinformaation kasvavalla merkityksellä. Itse tilinpäätöstä ja yhdenkään kunnan todellista taloustilannetta ei analysoida syvällisemmin työn osana, sillä silloin tutkimusotteeksi olisi ollut syytä valikoida kvantitatiivinen tutkimusote.

Tutkimus ei ota kantaa tilinpäätöksen tai konsernitilinpäätöksen luotettavuuteen eikä siinä avata kuntien sisäisen valvonnan vaatimuksia tai tilaa. Tutkimuksessa ei oteta kantaa itse kuntakonsernin tilinpäätöksen sisältöön tai analysoida noudattaako tai puuttuuko itse tilinpäätöksestä jotain JHS-yleisohjeiden mukaisia osia. Tutkimuksessa ei myöskään oteta kantaa mahdolliseen sote- ja maakuntauudistukseen, eikä analysoida sen tuomia muutostarpeita kunnallisessa päätöksenteossa. Aihetta voidaan tarpeen vaatiessa sivuuttaa siltä osin, kun aiheella on vaikutusta kuntakonsernin talouteen tai talousinformaatioon.

Tutkimus rakentuu perinteisen laadullisen tutkimuksen rakenteen mukaisesti. Tutkielma alkaa johdannolla, jota seuraa teoreettinen viitekehys luvuissa kaksi ja kolme. Tutkimuksen empiirinen osuus alkaa luvusta neljä, jossa kuvataan itse tutkimuksen toteutus, aineiston keräämistapa ja analysointi. Luvussa viisi esitellään tutkielman tuloksia ja luvussa kuusi tehdään tutkimustuloksen perusteella tehtävät johtopäätökset.

Tutkimusotteena on haastattelu- ja tapaustutkimus. Tärkeimpänä osana tutkimusta on kunnanvaltuutettujen haastattelut, joilla kerättiin kvalitatiivista aineistoa. Tekstimuotoon muutettua aineistoa analysoitiin sisällönanalyysin keinoin, jossa haastattelun apuna käytettiin lyhyehköä taustatietolomakekyselyä, joka toimi samalla kvantitatiivisena aineistona (liite 1). Haastattelun tulokset analysoitiin tutkimuksen tuloksia käsittelevässä luvussa viisi, jossa pyrittiin vastaamaan asetettuihin tutkimuskysymyksiin ja poimittiin ratkaisuja tutkimuskysymyksiin. Tutkimuksen teoriaosuus sidotaan lopuksi empiirisen osion perusteella laadittuihin johtopäätöksiin luvussa kuusi.

Teoriaosion teoreettisena viitekehystenä on kunnista ja kuntien talousraportoinnista säädettyt lait ja yleisohjeet sekä kunnan taloudellinen toimijuus (Meklin 2007). Koska käsittelyssä on konsernitilinpäätösinformaatio ja sen ymmärrettävyys, on tarkoituksena nostaa osaksi viitekehystä Kuntaliiton yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta sekä mahdolliset muut yleisohjeet. Työssä sivutaan myös kuntalain 410/2015 mukaisia vaatimuksia talousinformaatiolle sekä tiedolla johtamisen käsitettä.

Tutkimusmenetelmä on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Tutkimus sisältää niin teoreettisen viitekehyksen kuin empiirisen osion. Tutkimuksessa on tarkoitus empiirisen analyysin avulla argumentoida ja tarkastella aineistoa. Laadullisen tutkimuksen keinona esitetään analyysin tukena lainauksia alkuperäisistä haastatteluista. Laadullisella tutkimuksella pyritään ymmärtämään toimijoiden näkökulmat ja tunnistamaan tutkimuskysymysten sidonnaisuudet. Laadullinen tutkimus ei tavoittele tilastollisia yleistyksiä vaan pyrkii kuvaamaan jotain ilmiötä tai tapahtumaa. Laadullisen tutkimuksen avulla on tarkoitus ymmärtää tiettyä toimintaa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 21-30.)

Kvalitatiivisessa tutkimusotteessa todellisuus eroaa kvantitatiivisesta tutkimusotteesta siinä, että todellisuus ajatellaan subjektiivisena ja moninaisena (Hirsjärvi & Hurme 2000, 21-24). Kvantitatiivisella eli tilastollisella tutkimuksella selvitetään esimerkiksi lukumääriin ja prosenttiosuuksiin liittyviä kysymyksiä, joka edellyttää riittävän suurta, edustavaa otosta. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa yksi tutkimusesimerkki on tilastollinen tutkimus, joka pyrkii kartoittamaan olemassa olevaa tilannetta, mutta jossa ei pyritä selvittämään asioiden syitä. (Heikkilä 2017, 15-16.) Kvantitatiivinen tutkimusote ei sovellu valittavaksi tutkimusotteeksi.

Empiriaosio koostuu kunnanvaltuutettujen haastatteluista, jotka on tarkoitus analysoida pääasiassa sisällönanalyysin keinoin. Haastattelut litteroidaan. Empiriaosion muuna tietolähteenä käytetään casekunnan taustatietolomakkeita. Tutkimus on luonteeltaan laadullinen sisällönanalyysi- tarkemmin tapaustutkimus. Tutkimuksen empiriaosa ja johtopäätökset rakentuvat haastatteluina kerätyn aineiston analyysiin sekä erilaisista dokumenteista koottuun tietoon. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 83.) Case- eli tapaustutkimus valikoitui tutkimusotteeksi, koska tutkimuksen ydin on kerätä tapauksia ja analysoida niitä. Casetutkimuksessa tutkitaan yksi tai korkeintaan muutama tietyllä tarkoituksella valittu tapaus, esimerkiksi osasto tai ryhmä. Tapaustutkimus menetelmänä pakottaa hahmottamaan tutkimuksen kohdetta kokonaisvaltaisesti ja tarkoituksenmukaisesti. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 154-158.)

Haastattelutyypiksi on valittu teemahaastattelu, jossa edetään etukäteen valittujen teemojen ja niihin liittyvien tarkempien kysymysten avulla. Teemahaastattelussa voidaan syventää ja tarkentaa kysymyksiä haastateltavien vastausten perusteella, mutta pysyen kuitenkin etukäteen valitun viitekehyksen aihealueessa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 83-112.) Kauppatieteissä teemahaastattelusta käytetään myös nimitystä puolistrukturoitu haastattelu, joka sallii haastateltavalle vapauksia, sillä tutkija määrää kysymykset, mutta haastateltava vastaa niihin omin sanoin. Puolistrukturoidussa haastattelussa tutkija voi ohjata haastattelua ilman liiallista kontrollointia. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 104-105.) Haastattelulla on tietty päämäärä, ja sitä ohjaa tutkimuksen tavoitteet. Haastattelussa haastattelija on tietämätön osapuoli, joka haluaa tiedon haastateltavalta.

Teemahaastattelussa haastatteluun on ryhdytty tutkijan aloitteesta, ja jossa tutkijan tehtävä on ohjata tai suunnata keskustelua tiettyihin osa-alueisiin. (Ruusuvuori & Tiittula 2005, 22-23.) Analyysin tuloksissa sivutaan myös ennen haastattelujen aloittamista jokaiselta haastateltavalta kerätyn taustatietolomakkeen vaikutusta tutkimustuloksiin. Lomakkeesta selviää muun muassa haastateltavan ikä, ammatti ja puolue eli menetelmänä on lomakehaastattelu. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 208.)

Toinen laadullisen tutkimuksen menetelmä on tutkijan oma havainnointi. Tutkija toimii itse tässä tapauksessa johtavana viranhaltijana julkishallinnossa. Havainnoinnin muodoista on valittu osallistava ja osallistuva havainnointi. Osallistuva havainnointi on tutkimusmenetelmänä siksi, koska tutkija toimii aktiivisesti tutkimuksen tiedonantajien kanssa. Osallistava havainnointi käy tutkimusmenetelmäksi sen takia, että haastatteluissa voidaan painottaa jonkin verran poliittisia, yhteisten asioiden hoidon аспектеja tiedon tuottamisessa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 93-112.) Kvalitatiivisen tutkimuksen lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen ja se on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedonhankintaa, eikä siinä saatuja tuloksia voida mitata määrällisesti, joten kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä soveltuu kvantitatiivista tutkimusmenetelmää paremmin tähän tutkimukseen. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 160-165.)

Uudistetussa kuntalaissa (410/2015) on säädetty kunnanvaltuuston vastaavan kunnan toiminnasta ja taloudesta ylipäätään julkisen vallan päätöksentekijöinä ja käyttäjinä kunnassa. Jo kuntalaki edellyttää kunnanvaltuutettuja olemaan kiinnostuneita ja eritoten ymmärtämään kuntataloutta. Kun kyse on informaatioon perustuvasta päätöksenteosta, on tutkimuksessa soveltuvin osin avattu tiedolla johtamisen käsitettä. Jokaisessa päätöksessä on otettava huomioon talousnäkökulma, jotta päätökset ovat kuntalaisten edun mukaisia. Tutkimus on osa laajempaa hanketta.

Kunnanvaltuutettuja on haastateltu tässä tutkielmassa yhdestä tapaukskunnasta kuuden haastattelun osalta. Konserninäkökulman osalta haastatteluja analysoidaan laajemman käsityksen saamiseksi muun laajemman tutkimusprojektin, joihin tämä tapaustutkimus liittyy, muista erillisistä kolmesta tapaustutkimuksen kunnista. Empiriaosan ymmärtämiseksi on tärkeää avata ja tuoda esille valitun tapaukskunnan poikkeavuuksia haastattelutuloksissa muihin kuntiin verrattuna ja keskittyä korostamaan kuntakonsernin mukaan tuomia havaintoja.

Tutkimusaiheen haastattelurunko tuli Saksan yliopiston kysymyslomakkeesta, joka muutettiin vastaamaan haastattelijoiden tarpeita ja muokattiin vastaamaan Suomen kunnallispolitiikkaa. Talousinformaation hyödyntämistä osana päätöksentekoa kunnanvaltuustossa on edellä mainitussa tutkimusprojektissa tutkittu neljän opiskelijan ryhmänä, joissa jokaisella on oma erityisnäkökulma

osana tutkimusta. Jokainen opiskelija on muokannut kysymysrungon vastaamaan omaa erityisnäkökulmaansa.

2 KUNTIEN TUOTTAMA TALOUSINFORMAATIO

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys rakentuu kunnan tilinpäätöksen, toimintakertomuksen, talousarvion ja taloussuunnitelman keskeisten käsitteiden ympärille, kun tarkoitus on käsitellä kunnissa tuotettavaa talousinformaatiota ja sen hyödynnettävyyttä osana päätöksentekoa. Tarkoituksena on avata johdanossa kerrotut keskeiset käsitteet tarkemmin sekä nostaa esiin muun muassa kuntajaoston ohjeita. Konserniin liittyviä keskeisiä käsitteistä on avattu tarkemmin luvussa kolme.

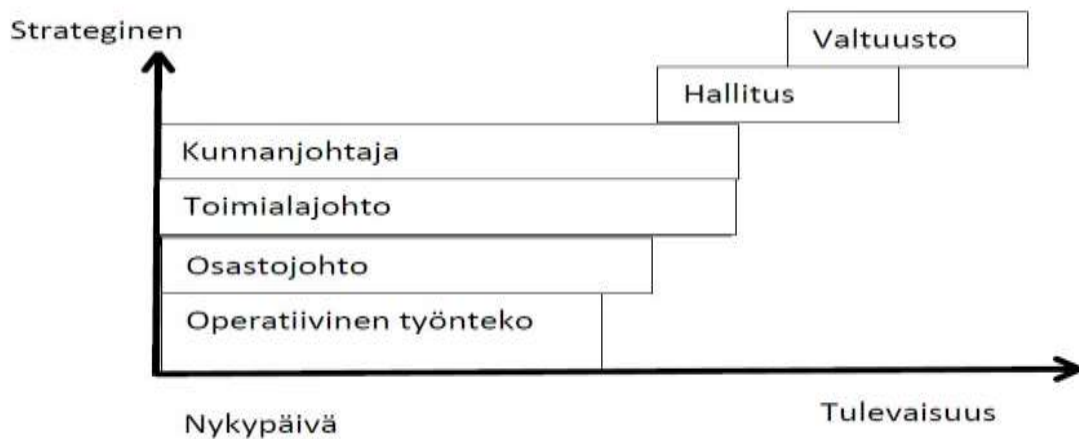
Teoreettisessa osassa hyödynnetään kuntien ja julkishallinnon yleisohjeita, kuntajaoston lausuntoja sekä talouteen ja julkishallintoon liittyviä lakeja ja kirjallisuutta. Tutkielmassa on kyse laadullisesta sisällöntuottamisanalyysistä. Valittu analyysitapa sopii loistavasti osaksi tutkimusta, koska siinä analysoidaan informaation ymmärrettävyyttä ja hyödynnettävyyttä. Kuntatalous on monialainen ja -tulkintainen kenttä, jonka tulkitseminen on hankalaa ammatikseen talousalalla työskenteleville henkilöille saati sitten luottamushenkilöille, joilla alan suoraa koulutusta ei ole.

Tärkeimmät talousinformaation lähteet kunnanvaltuutetuille ovat muun muassa talousarvio, taloussuunnitelma sekä tilinpäätös ja siihen sisältyvä toimintakertomus. Kunnanvaltuutetut myöntävät tilinpäätöksen perusteella vastuuvapauden vastuualueiden viranhaltijoille. Talousarviota pidetään yleisesti tärkeimpänä asiakirjana, sillä siinä määritelty toimintakatteet ovat valtuustoon nähden sitovia. Talousarvion mukaisten määrärahojen ylityksestä ja alituksesta täytyy olla valtuuston lupa. Näin ollen jo kuntalain määrittämät valtuustoa sitovat velvoitteet nojaavat vahvasti johtopäätökseen, että valtuutettujen tulisi ymmärtää talousinformaatiota sekä olla siitä kiinnostuneita.

Kuntataloudessa harvoin menee täysin kuten on suunniteltu. Vuosittaisia poikkeamia käsitellään lautakunnissa ja valtuustossa ylitysoikeuksina ja yleensä niin, että ylitysoikeudet ovat jo myöhässä. Heikkoa budjetti- eli talousarviokuria pidetään yhtenä suurimmista taloudenhoitoon liittyvistä riskeistä. Toinen kuntatalouteen liittyvä merkittävä riski on kunnan taloudenhoidon huono suunnittelu ja tulevien välttämättömien investointitarpeiden huomioimatta jättäminen, eli niin kutsuttu korjausvelan kasvu. (Averio, Koskinen & Laesterä 2019, 61-63.)

Terve ja vakaa kuntatalous, toisin sanoen tasapainoinen kuntatalous, on kunnan menestyksen edellytys ja perusta kuntalaisten hyvinvoinnille. Tasapainoinen kuntatalous edellyttää kunnassa tuotettavien palveluiden perustietojen lisäksi talouden tuottamaa tietoa palveluiden tuotoista ja kustannuksista sekä kunnan toiminnan ja talouden rakenteista. Talousjohtamisen edellytyksenä on hahmottaa tuottojen ja kustannusten käyttäytyminen. Talousjohtaminen ymmärretään perinteisesti

osaksi kunnan toimintaa, johon liittyy muun muassa kirjanpito, tilinpäätös ja rahoituslaskelma. Kunnan menestyksekkään johtamisen näkökulmasta tulisi painottaa tiedolla johtamisen näkökulmaa, eli siirtyä ajattelemaan talousjohtamista. Talousjohtaminen toimii johtamisen tukena päivittäisissä ja strategisissa kysymyksissä huolehtien vastuualueiden tuloksellisuudesta. Kunnan johtaminen ulottuu eri vastuiden mukaan ylimmästä päätöksentekotasosta, valtuustosta, aina yksittäiseen kunnan viranhaltijaan asti. Valtuuston rooli kunnan talousjohtamisessa on merkittävin. Talouden laadukkaan johtamisen kannalta on tärkeää erottaa eri vastuiden (organisaatiotason) toisistaan poikkeavat toiminnalliset ja tavoitteelliset painopistealueet, jotka on myös avattu kuviossa 2. (Lauslahti 2003, 60-63.)



Kuvio 2. Kunnan talousjohtamisen aiheperspektiivit, johtamisen tasot ja vastuut (Lauslahti 2003, 61).

Kunnat ja kuntakonsernit ovat osa julkista taloutta. Julkisessa taloudessa on kyse prosessista, jossa julkisen hallinnon demokraattisessa päätöksentekoprosessissa määritellyt resurssit kerätään ja kohdennetaan kuntalaisten hyvinvoinnin edistämiseen. Lisäksi prosessissa tulee huomioida tehokkuus, jolla tätä prosessia organisoidaan ja johdetaan. Mikäli julkista taloutta ei pystytä hoitamaan taloudellisesti ja tehokkaasti, vaarantuu kuntalaisille tarjottavat julkiset palvelut. Taloudellisen ja tuloksellisuuden näkökulman tärkeys on merkittävästi korostunut viime vuosina, sillä julkisten menojen osuus Suomen bruttokansantuotteesta on suuri, yli puolet. Julkisten menojen kasvu on ollut merkittävää. Yhteiskunnallista keskustelua ohjaavat kysymykset julkisen talouden pitkän aikavälin tulojen ja menojen rakenteellisesta epätasapainosta eli kestävyysvajeesta. Tätä keskustelua ohjaa kuntien tehtävien ja rahoituksen välinen suhde sekä julkisen hallinnon ja kansalaisten välinen rajapinta. Julkisen hallinnon tulee pyrkiä uudistamaan taloudellisten

voimavarojen hallintaa, budjetointia ja tuotettavaa laskentainformaatiota. (Virtanen & Vakkuri 2016, 9-11; 32-33;115.)

Modernin julkisen hallinnon asiantuntijan, oli kyseessä sitten viranhaltija tai luottamushenkilö, on ymmärrettävä taloudellista logiikkaa, jossa on piirteitä sekä liiketaloudellisesta että julkistaloudellisesta ajattelumallista. Julkisessa päätöksenteossa tulee ymmärtää ajalliset, poliittiset ja kulttuurilliset reunaehdot, jotka liittyvät julkisen toiminnan tavoitteiden asettamiseen ja niihin liittyvään päätöksentekoon. Tavoitteiden asettaminen ja päätöksenteko kytkeytyvät siihen, miten julkista toimintaa toteutetaan julkisen politiikan ja julkisen hallinnon tavoin, sekä siihen, miten toiminnan tuloksia ja vaikuttavuutta mitataan, ja miten toiminnan tuloksellisuutta koskeva tieto välittyy päätöksentekoon osaksi johtamista. Edellä mainittuihin tietoihin perustuva johtaminen avaa käsitykset siitä, mitä julkisilla varoilla tuotetulla toiminnalla on saatu aikaan. Julkiset päättäjät ovat tilintekovastuullisia julkisten palveluiden käyttäjille eli kuntalaisille. Julkisen johtamisen tulisi perustua vaikutusten arviointiin. Julkisten palveluiden arviointi on monimutkaisempaa kuin liikeyrityksissä, koska julkispuolella arviointiin vaikuttaa erilaiset filosofiset, poliittiset ja juridiset näkemykset. (Virtanen & Vakkuri 2016, 9-11; 32-33;115.)

Kuntataloudelle keskeisiä käsitteitä on rahoitusasematavoite ja menorajoite. Rahoitusasematavoite kuntataloudessa tarkoittaa sitä, että investoinnit tulisi kyetä rahoittamaan vuosittain saatavalla tulorahoituksella, jotta talous olisi tasapainossa. On tärkeää erottaa taloustietoon perustavassa johtamisessa taloudellisen tasapainon ja kirjanpidollisen tasapainon ero. Kuntatalous on tasapainossa, kun tulorahoitus riittää kattamaan toiminnasta ja investoinneista syntyvät menot, eikä korjausvelka kasva. Tätä tasapainoa havainnollistaa talousinformaatiosta parhaiten tulos- ja rahoituslaskelma sekä tase. Kirjanpidollinen tasapaino selviää tuloslaskelman tarkastelulla. Kirjanpidollinen tasapaino saavutetaan, kun tilikauden tulos on nolla, jolloin tulorahoitus on riittänyt vuosittaisiin poistoihin ja talous on tasapainossa. Kansantaloudellisessa tilinpidossa talous on tasapainossa, kun tilikauden kokonaismenot ja -tulot ovat tasapainossa. Kokonaismenoihin luetaan mukaan kyseisen vuoden investointimenot. (Valkeinen ym. 2017, 9-10.)

Rahoituksen riittävyttä eli rahoituksellista tasapainoa kuvaa parhaiten rahoituslaskelma ja eritoten konsernin rahoituslaskelma, sillä siinä on huomioitu koko konsernin rahoitustilanne ja taloudellisten vastuiden vaikutus. Rahoituksen riittävydestä kertoo esimerkiksi se, millä aikavälillä toiminnan ja investointien rahavirta on positiivinen. (Valkeinen ym. 2017, 9-11.) Rahoituslaskelmassa huomioidaan ainoastaan rahaliikenteeseen vaikuttavat erät. Rahoituslaskelma osoittaa sen, kuinka paljon rahaa on tullut ja kuinka paljon sitä käytetty. Rahoituslaskelma avaa, miten ja mistä rahavaroja on kertynyt sekä miten ja mihin niitä on käytetty. Rahoituslaskelma täydentää taseen kuvaa

nettovarallisuudesta, rahoitusasemasta ja rahoitusrakenteen muutoksista. Rahoituslaskelma tunnuslukuineen kertoo yhtiön maksuvalmiuden ja vakavaraisuuden. Erityisesti vaikeassa taloudellisessa tilanteessa olevissa kunnissa rahoituslaskelman tuottaman informaation arvo kasvaa. Rahoituslaskelma myös poistaa kunnissa ja yrityksissä olevat erilaiset arvostus- ja jaksotusratkaisujen vaikutukset ja parantaa toiminnan tuloksen vertailtavuutta, oli sitten kyse kunnasta tai kuntakonsernin vertailtavuudesta. (Perälä & Schwartz 2019, 10-11.)

2.1 Kunnan talousarvion ja taloussuunnitelman, toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen perusteet

Valtuusto käyttää kuntalain mukaisesti ylintä budjettivaltaa eli päättää talouden ja rahoituksen perusteista. Kunnan talouden ja toiminnan mallia kutsutaan tulosohjausmalliksi, jossa toimintaa ohjataan tavoitteiden avulla. Tulosohjausmallissa ensisijaisena tavoitteena ovat toiminnalliset eli strategiset päämäärät, joihin talousarvion määrärahat ja tuloarviot sidotaan. Tulosohjauksessa päätösvaltaa jaetaan siten, että valtuusto päättää talouden raameista ja toimintatavoitteista ja toimeenpanoelimet (lautakunnat) päättävät toimintatavoista annettujen reunaehtojen sisällä. (Säilä ym. 2008, 33-34.)

Kunnan talousraportoinnin (sekä taloussuunnittelun että tilinpäätösraportoinnin) lähtökohtana on, että taloussuunnitelma, talousarvio ja tilinpäätös olisivat rakenteeltaan samankaltaiset, jotta niiden tiedot olisivat keskenään vertailukelpoisia. Kaikessa talousraportoinnissa esitetään kunnan talous sekä toiminnan ohjauksen että kokonaistalouden näkökulmasta. Tuloksellisen toiminnanohjauksen välineitä ovat käyttötalousosa ja investointiosa. Tuloslaskelma- ja rahoitusosassa tarkastelun kohteena on kunnan kokonaistalous. Kunnanhallituksen tulee toimintakertomuksen antamisen yhteydessä (osana tilinpäätöstä) tehdä esitys talouden tasapainottamista koskevista toimenpiteistä, mutta laki ei edellytä tulojen ja menojen tasapainoa vuositasolla, sillä tilikauden tulos voi olla yli- tai alijäämäinen. Taloussuunnitelman tulee kuitenkin aina olla tasapainossa. (Säilä ym. 2008, 34-37.)

Kuntalain 110 §:n 3 momentin mukaan kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Kunnan tulee taloussuunnitelman laadinnan yhteydessä päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä katetaan kyseisenä ajanjaksona (Valkeinen ym. 2017, 43). Kuntalain 118 § on säädetty erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelystä, jonka mukaan kunnan tulee yhdessä valtion kanssa selvittää kunnan mahdollisuudet turvata asukkailleen lainsäädännön edellyttämät palvelut sekä ryhtyä vaadittaviin toimenpiteisiin palvelujen turvaamiseksi, jos vähintään

toinen 2 ja 3 momentissa tarkoitetuista arviointimenettelyn edellytyksistä täyttyy. Tätä arviointimenettelyä ja näitä raja-arvoja kuvataan kriisikuntakriteereinä. Kuntalain 118 §:n mukaan arviointimenettely käynnistetään, jos kunta ei ole kattanut taseen alijäämää 110 §:n 3 momentissa säädettyssä määräajassa. Arviointimenettely voidaan lisäksi käynnistää, jos asukasta kohden laskettu kertynyt alijäämä on kuntakonsernin viimeisimmässä tilinpäätöksessä vähintään 1000 euroa ja sitä edeltävässä tilinpäätöksessä vähintään 500 euroa tai kunnan vakavaraisuutta ja rahoituksen riittävyyttä kuvaavat kuntakonsernin talouden tunnusluvut ovat kahtena peräkkäisenä vuonna täyttäneet seuraavat raja-arvot:

1. Kuntakonsernin vuosikate on ilman kunnan peruspalvelusta annetun lain (1704/2009) 30 §:n mukaan myönnettyä harkinnanvaraisen valtionosuuden korotusta negatiivinen;
2. Kunnan tuloveroprosentti on vähintään 1,0 prosenttiyksikköä korkeampi kuin kuntien painotettu keskimääräinen veroprosentti;
3. Kuntakonsernin lainamäärä asukasta kohden laskettuna ylittää kaikkien kuntakonsernien lainamäärän vähintään 50 prosentilla;
4. Kuntakonsernin (suhteellinen) velkaantuminen on yli 50 prosenttia.

Kuntalain 118 §:n mukaan edellä mainittuja 3 momentin mukaisten tunnuslukujen raja-arvot lasketaan vuosittain Tilastokeskuksen ylläpitämistä konsernitilinpäätösten tiedoista. Laskentaperusteena tunnusluville käytetään Tilastokeskuksen käyttämiä laskentaperusteita ja kunnanvaltuuston vahvistamaa tuloveroprosenttia. Vuodesta 2021 alkaen kuntien ja kuntakonsernien taloustiedot raportoidaan valtionkonttorille tilastokeskuksen sijaan.

Kuntalain 118 §:n 1 momentissa tarkoitetun selvityksen tekee arviointiryhmä, jonka jäsenistä yhden nimeää valtiovarainministeriö ja yhden kunta. Valtiovarainministeriö nimeää ryhmän puheenjohtajaksi kunnasta ja ministeriöstä riippumattoman henkilön kuntaa kuultuaan. Arviointiryhmä tekee toimenpide-ehdotukset tarvittavista toimenpiteistä kunnan asukkaiden palveluiden turvaamiseksi, jotka on käsiteltävä valtuustossa, sekä saattaa toimenpiteitä koskevan päätöksen valtionvarainministeriön tietoon mahdollisia jatkotoimenpiteitä varten. Edellä mainittujen vaiheiden jälkeen valtiovarainministeriö tekee ryhmän toimenpide-ehdotusten ja valtuuston päätösten perusteella ratkaisun kuntarakennelaissa tarkoitetun erityisen selvityksen tarpeellisuudesta kuntajaon muuttamiseksi.

Kuntalaissa määritellään tunnuslukujen raja-arvot, jotka kuvaavat erityisen vaikeaa taloudellista asemaa. Kuntien tulisi talousinformaation osalta tunnistaa myös tilanteet, joissa kunnan talous on lähellä raja-arvon täyttymistä. Hallituksen esityksessä on esitetty myös niin sanotut keltaiset valot eli

väljemmät raja-arvot, jotka eivät johda arviointimenettelyn käynnistämiseen, mutta joiden täytyessä tulisi kiinnittää erityistä huomiota taloustilanteen analysointiin ja tulevaan kehitykseen. (Kuntaliitto 2020.)

Keltaiset valot katsotaan täyttyvän, jos:

1. Konsernin kertynyt alijäämä on vähintään 500 € per kuntalainen;
2. Konsernin vuosikateprosentti poistoista on alle 100;
3. Kunnan tuloveroprosentti on 1,5 prosenttiyksikköä yli keskimääräisen kuntien tuloveroprosentin;
4. Konsernin lainat ja vastuut ovat 25 prosenttia yli keskimääräisen kuntien lainakannan ja vastuut.
5. Konsernin laskennallinen lainanhoitokate on alle 1,0. (Kuntaliitto 2020.)

2.1.1 Kunnan talousarvio ja -suunnitelma

Kunnan talousjohtamisen ja suunnittelun tärkeimpänä välineenä on sitova vuotuinen budjetti eli talousarvio, johon kytketään vuotta pidempi keskipitkän tähtäimen taloussuunnitelma. Useat tutkimukset ovat osoittaneet, että luottamushenkilöt pitävät budjettia tärkeimpänä talousohjausvälineenä. 1990-luvun jälkeen myös budjetoinnin laadinnassa siirryttiin lähemmäs julkisjohtamisen ajattelutapaa, jossa budjetin tarkoituksena oli tulosohjaus. (Oulasvirta & Aronen 2012, 7.) Talousarvio on vuosittainen ja taloussuunnitelma on kolmen vuoden arviointikuvaus talouden kehittymisestä. Talousarviossa kuvataan toiminnalliset tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat ja tulotarvot, eli siinä tulee osoittaa, miten rahoitustarve katetaan. Talousarviossa ja -suunnitelmassa on esitettävä vaikutukset maksuvalmiuteen. Tulotarvot on rahan kertymistä kuvaava tulotavoite, kun taas määräraha toiminnallisten tavoitteiden edellyttämä varojen käyttövaltuus. Määräraha ja tuloarvio otetaan talousarvioon brutto- tai nettomääräisenä. (Säilä ym. 2008, 34.)

Talousraportointi jakaantuu neljään osa-alueeseen. Käyttötalousoosassa esitetään valtuuston toimielinten tai lautakunnan toiminnalle asettamat tavoitteet sekä niiden edellyttämät määrärahat ja tulotarvot. Käyttötalousoosassa on nähtävillä suoritteiden kustannusrakenne. Tuloslaskelmaosa sisältää selvityksen siitä, miten tulorahoitus riittää palveluiden järjestämisestä syntyviin menoihin, korkoihin ja omaisuuden kulumisen edellyttämiin poistoihin sekä mahdollisiin arvonalennuksiin. Tuloslaskelmaosa sisältää tilikauden tuloksen käsittelyerät, jotka eivät ole määrärahoja tai tuloarvioita. Investointiosassa esitetään taseeseen aktivoitavien omaisuuserien tai hankkeiden

kokonaiskustannusarviot sekä arvioon perustuvat mahdolliset rahoitusosuudet ja niiden jakautuminen suunnitteluvuosille määrärahoina ja tuloarvioina. Rahoitusosassa osoitetaan, miten talousraportointi vaikuttaa maksuvalmiuteen. Rahoitusosa kertoo varsinaisen toiminnan ja investointien sekä rahoitustoiminnan kassavirran, eli kuvaa rahan käyttöä. (Säilä ym. 2008, 35.)

Talousarvion ja taloussuunnitelman laadinnassa noudatetaan johdannossa kerrottuja talousarvioperiaatteita. Tasapainoperiaatteen mukaan taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen suunnitelmakaudella. Brutto- ja nettoperiaate tarkoittaa, että menojen tai tulojen budjetointi on erikseen määrärahoina ja tuloarvioina tai niiden sitovuus päätetään nettomääräisenä. Suorite- ja realisointiperiaatteen mukaisesti talousarvioon otetaan varainhoitovuoden tapahtumista aiheutuvat tulot ja menot. Täydellisyysperiaatteen mukaan talousarvioon otetaan kunnan rahan käyttö ja rahan lähteet kokonaisuudessaan eikä tiedossa olevia tuloja tai menoja saa jättää pois. Valtuusto päättää talousarvion määrärahakokonaisuuksista, eli määrärahat annetaan pääasiassa tehtäväkohtaisina kehysbudjetointiperiaatteen mukaisesti. (Valkeinen ym. 2017, 26.)

Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan toiminnan ja talouden tavoitteet, joiden tulee olla niin selkeitä, että niitä voidaan mitata konkreettisilla mittareilla ja menetelmillä. Tavoitteita voidaan luokitella esimerkiksi asiakaslähtöisiin tavoitteisiin tai palvelutoiminnan tuotannon ja järjestämisen tavoitteisiin. Talousarvio ja -suunnitelma valmistellaan vuosittain. Valmisteluun osallistuvat kunnan toimielimet, viranhaltijat ja ne työntekijät, jotka ovat tulostavasti tai ovat tilivelvollisia varojen käytöstä. (Valkeinen ym. 2017, 27.)

2.1.2 Kunnan tilinpäätös

Kunnan tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kuntalakia ja sovelletaan kirjanpitolain ja -asetuksen säädöksiä (KuntaL 112 §). Kuntalaki on erityislain asemassa kirjanpitolakiin nähden, eli siltä osin kuin edellä mainittujen lakien säännökset poikkeavat toisistaan, ensisijainen laki on kuntalaki (KPL 8:5 §). Kirjanpitolain säännösten soveltamisesta ohjeet määrittelee kirjanpitolausakunnan kuntajaosto (KuntaL 112 §). (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2019b.)

Tilinpäätöksen laadinta-aikataulu on seuraava kuntalain 110 §:n mukaisesti:

1. Kunnanhallituksen on laadittava ja käsiteltävä tilinpäätös tilikautta (joka on kalenterivuosi) seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä;

2. Kunnanhallitus luovuttaa tilinpäätöksen tilintarkastajalle, jonka on se tarkastettava toukokuun loppuun mennessä;
3. Valtuuston tulee käsitellä tilinpäätös kesäkuun aikana.

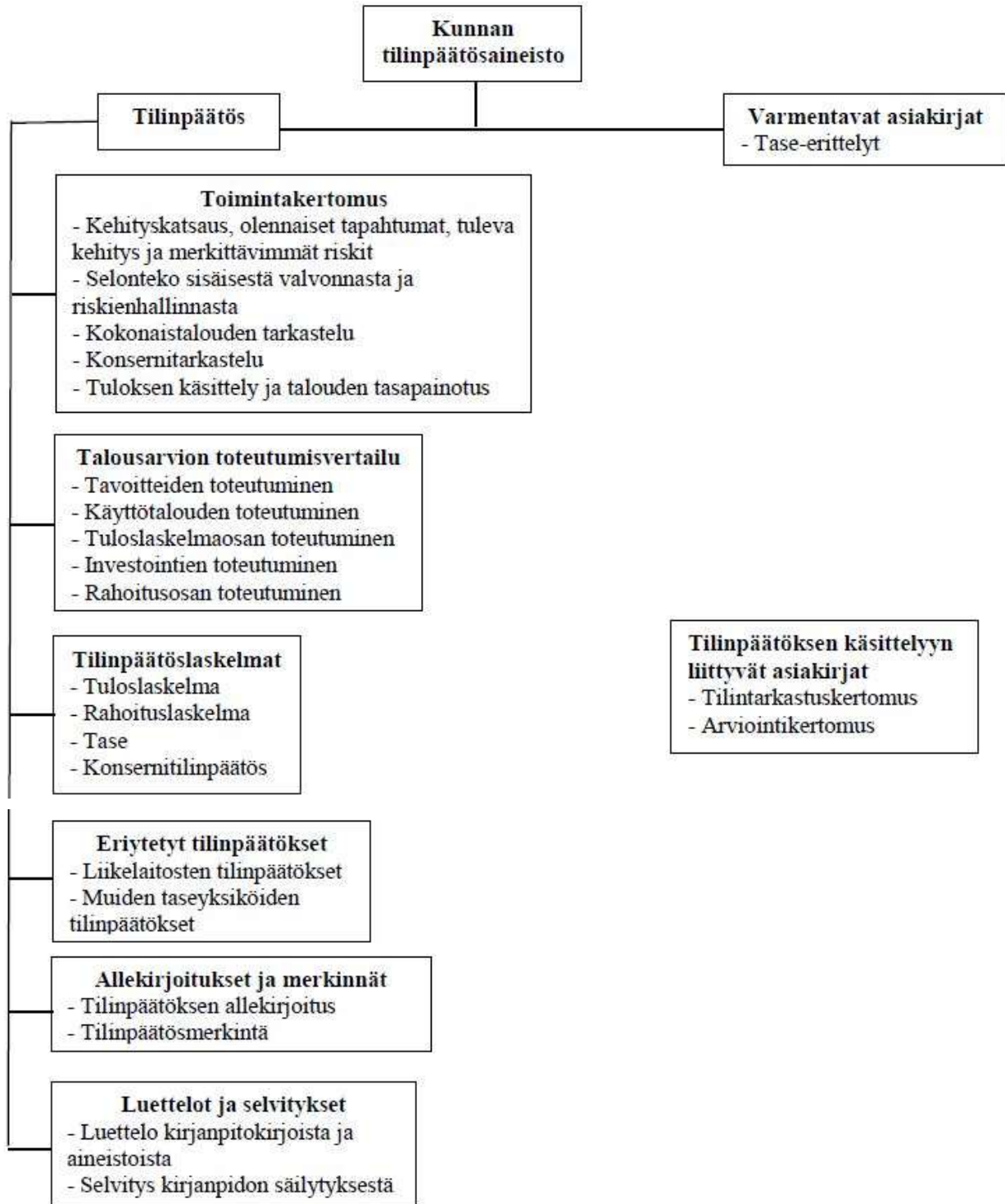
Kunnan tilinpäätöksen laatimisessa tulee noudattaa seuraavia periaatteita oikean ja riittävän kuvan antamiseksi: olennaisuus, oletus toiminnan jatkuvuudesta, johdonmukaisuus menettelytavoissa tilikaudesta toiseen, sisältöpainotteisuus, varovaisuus, tasejatkuvuus, suoriteperusteisuus, erillisarvostus ja netottamiskielto. Mikäli yleisistä tilinpäätösperiaatteista poiketaan, tulee poikkeamisen perustua esimerkiksi lakiin, säännökseen tai määräykseen. Poikkeamisesta on kerrottava tilinpäätöksen liitetiedoissa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2019b; Säilä ym. 2008, 42.)

Tuloslaskelman tehtävä on määrittää, riittääkö tuottoina kertynyt tulorahoitus palvelujen tuottamisesta aiheutuneiden kulujen kattamiseen. Tuloslaskelman jokaisesta erästä tulee sisältää vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta, jota kutsutaan vertailutiedoksi. Tuloslaskelma esitetään laskelmamuodossa, jossa sekä toiminnan tuotot ja kulut ryhmitellään tuotto- ja kululajeittain. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2018b.) Rahoituslaskelma kuvaa rahan hankintaa, käyttöä ja lähteitä. Rahoituslaskelmasta nähdään tulorahoituksen määrä ja riittävyys pääoman palautusten ja investointien kattamiseen. Lisäksi siitä selviää mahdollinen rahoitustarve, joka kunnan tulee kattaa lainavaroilla tai muilla taloustasapainottamistoimenpiteillä. Rahoituslaskelma laaditaan muista laskelmista poiketen kirjanpitoon perustuvana erillislaskelmana. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2018a; Säilä ym. 2008, 44.) Kirjanpitoasetuksen 2:1 §:n mukaisesti rahoituslaskelmassa tulee olla liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. (KPA 1339/1997). Niin rahoituskuin tuloslaskelma ovat kunnan kokonaistaloutta kuvaavia laskelmia (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2018a, 4).

Kirjanpitolain 3:2 §:n mukaan tase kertoo taloudellisen aseman tilivuoden päättyessä. Kustakin taseen erästä esitetään myös vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta, jota kutsutaan vertailutiedoksi. Vastaavaa- puolella esitetään kunnan varat ja saamiset. Vastattavaa- puolella esitetään puolestaan velat sekä varojen ja velkojen erotuksena oma pääoma. Taseeseen kirjattavat erät määritellään niin, että niiden on tarkoitettu tuottaa tuloja ja menoja useampana tilikautena. Taseeseen sisältyy myös kunnan lahjoituksena saatu omaisuus. Kirjanpitolain mukaan tase mahdollistaa omavaraisuuden ja velkaantuneisuuden arvioinnin esimerkiksi tunnuslukujen avulla. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2016; Säilä ym. 2008, 45.) Tarpeelliset liitetiedot avaavat tarkemmin tulos- ja rahoituslaskelman sekä taseen antamaa informaatiota kunnan tilikauden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Uusimmassa liitetietojen yleisohjeessa on täsmennetty muun muassa intressitahotapahtumia koskeva liitetieto, eli

tilinpäätöksessä on ilmoitettava intressitahojen väliset liiketoimet, mikäli ne ovat olennaisia. Yleisohjeessa on lisäksi tarkennettu vuokravastuiden ja johdannaissopimusten ilmoitusvelvollisuutta. Liitetietojen selvyyden vuoksi tulee ilmoittaa myös vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta, eli vertailutieto. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2019a; KuntaL113 §; KPL 3:2 §.)

Talousarvion toteutumisvertailu on tilinpäätökseen sisältyvä itsenäinen kuntalain määrittelemä laskelma, jonka ensisijainen tehtävä on talousarviositovuuden noudattamisen seuranta. Lisäksi se täydentää tilinpäätöksen liitetietoja erittelemällä tehtävien ja hankkeiden tietoja. Toteutumisvertailuun kerätään tiedot tilikaudelle hyväksytystä talousarviosta ja toteutuneesta kirjanpidosta. Toteutumisvertailu sisältää talousarvion tavoin käyttötalous- ja tuloslaskelmaosan sekä investointi- ja rahoitusosan. (Säilä ym. 2008, 45.) Toimintakertomus on kirjallinen selostus ja selvitys osana tilinpäätöstä. Toimintakertomus on kuntalain mukainen osa tilinpäätöstä, johon sisällytetään johdon selonteko kunnan sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisista kehitystarpeista. Toimintakertomuksessa on annettava tietoja sellaisista asioista, joista ei ole tehty selkoa tuloslaskelmassa tai taseessa. Toimintakertomuksessa arvioidaan todennäköistä tulevaa kehitystä sekä kerrotaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä sekä keskeisistä johtopäätöksistä. Kunnanhallituksen on lisäksi tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä ja mikäli kunnalla on kattamatonta alijäämää taseessa, toimintakertomuksella on tehtävä selkoa talouden tasapainottamistoimenpiteistä. (Valkeinen ym. 2017, 35.) Kunnan tilinpäätöskokonaisuutta on havainnollistettu kuvion 3 avulla.



Kuvio 3. Kunnan tilinpäätöskokonaisuus (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2019b, 13).

2.2 Tarkastuslautakunnan merkitys kuntien talousinformaatiossa

Kunnan valvontakokonaisuus on jaettu ulkoiseen ja sisäiseen valvontaan, kuten johdannossa on mainittu. Valvontakokonaisuuden jakautumista on avattu tarkemmin kuviossa 4. Siinä missä

tarkastuslautakunta valvoo toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista, on tilintarkastajan tehtävä tarkistaa kunnan kirjanpidon ja käytännön laillisuus sekä ottaa kantaa riittävään sisäiseen valvontaan. Ulkoiseen valvontaan kuuluu myös Euroopan Unioni (EU), valtio ja viranomaiset ja muut sidosryhmät; kuten kuntalaiset. Sisäisen valvonnan tarkoituksena on varmistaa oikea kirjanpito tilinpäätöksineen sekä ennakoida ja ehkäistä ylimääräiset varallisuusmenetykset tai ylimääräisten velvoitteiden synty. Sisäisen valvonnan tavoitteena on saavuttaa voimavarojen ja mahdollisuuksien mahdollisimman tehokas hyödyntäminen. (Lauslahti 2003, 65-66.)



Kuvio 4. Kunnan sisäinen ja ulkoinen valvonta (Lauslahti 2003, 66).

Tarkastuslautakunnan kirjallinen arviointikertomus toimii yhtenä talouden ja toiminnallisten tavoitteiden ohjauskeinona ja keskeisenä apuvälineenä talousarviotavoitteiden valmistelussa. Talousinformaation ja niissä esitettyjen toiminnallisten tavoitteiden merkitystä korostaa kuntalain mukainen toiminnan tuloksellisuuden valvonta, jossa tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida, saavutetaanko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Tarkastuslautakunnan tekemä arviointi on pitkälti riippuvaista valtuuston tavoiteasettelusta; talousarvion ja taloussuunnitelman mukaiset tavoitteet muodostavat sen kriteeristön ja tavoitetilan, jota tarkastuslautakunta arvioi. Arvioinnin tulisi tukea kunnan toiminnan ja talouden kehittämistä. Yleisesti tarkastuslautakunnan arviointityö on katsottu kohdistuvan toiminnan tuloksellisuuteen. Arviointikertomukselle ei ole säädetty muodollisia tai sisällöllisiä vaatimuksia. Arviointikertomusmallit ovat kunnissa vakiintuneita ja laajuus vaihtelee kunnasta riippuen. Arviointikertomus palvelee viranhaltijoiden ja valtuuston lisäksi kuntalaisia, joten on tärkeää, että lautakunta raportoi ja ottaa kantaa tuloksiin selkeästi ja ymmärrettävästi. Arviointikertomuksen laadintaprosessissa tulee varmistaa, etteivät tilintarkastajan ja lautakunnan roolit sekoitu. (Säilä ym. 2008, 36-37; 55-57.)

Tarkastuslautakunta koostuu luottamushenkilöistä, joista puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja. Tarkastuslautakunta toteuttaa ulkoisen valvonnan mukaista parlamentaarista valvontatehtävää. Tarkastuslautakunta valitsee tilintarkastusyhteisön ja asettaa tilintarkastajan. Tarkastuslautakunta toimii yhteistyössä tilintarkastajan kanssa, ja sillä on poliittinen vastuu tilintarkastuksen asianmukaisuudesta. Tarkastuslautakunta voi antaa tilintarkastajalle tarpeen mukaan erityisiä tarkastuskohteita. Tarkastuslautakunnan on otettava huomioon kunnan lisäksi kuntakonserni. Tarkastuslautakunnan tehtäviin on vuoden 2007 kuntalakiuudistuksessa lisätty velvoite huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Kuntalakiuudistuksen jälkeen tarkastuslautakunnan on tullut arvioida talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpiteiden riittävyyttä, mikäli kuntakonsernilla on kattamatonta alijäämää. Arvio on tehtävä kunnanhallituksen toimintakertomuksen yhteydessä. (Säilä ym. 2008, 53-57.)

2.3 Tiedolla johtaminen

Koko kuntaan liittyvän palvelutuotannon peruslähtökohtana on kuntalaisten tarpeet ja perusoikeudet, joihin kuntien tulee pystyä vastaamaan rajallisten taloudellisten voimavarojen puitteissa. Kunnanvaltuuston päättämien tavoitteiden asettamisen peruslähtökohtia on asioiden asettaminen tärkeysjärjestykseen: rajalliset voimavarat on kohdennettava niin, että niillä tuotetaan olennaisia ja kansalaisten näkökulmasta tärkeitä palveluja tehokkaasti ja kustannustehokkaasti. Erityisesti konserniyhtiöille asetettavat tavoitteet jäävät taka-alalle sekä tavoitteiden asettamisessa että tavoitteiden saavuttamisen arvioinnissa. Konserniohjauksen ja raportoinnin kehittäminen on kuntien ajankohtainen kehityskohde tulevana vuosina. Koko kuntakonsernin toiminnan tavoitteiden tulee lähtökohtaisesti kuvata kattavasti toimintoja ja toiminnan tuloksia niin, että toiminnan ohjaus tukee tuloksellista toimintatapaa kunnissa. (Säilä ym. 2008, 36-38.)

Kunnan johtamisen kehittämisessä tulisi aina huomioida tuloksellisuuden näkökulma. Kunnan toiminta on sitä tuloksellisempaa, mitä parempi vastike verorahoilla on. Tuloksellisuudesta on tullut vakiintunut osa talouden arviointia. Tuloksellisuusajattelulla on keskeinen merkitys kuntalain kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ohjauksen mallille. Kuntatalouden arvioinnin suurin ristiriita tällä hetkellä on se, että päättäjät luovat jatkuvan paineen kokonaisveroasteen alentamisesta ja kuntalaiset taas vaativat kattavia, laadukkaita hyvinvointipalveluja. Tuloksellisuus jaetaan tuottavuuteen, taloudellisuuteen ja vaikuttavuuteen. Tuottavuus ja taloudellisuus ilmaisevat tuloksellisuuden taloudellista ulottuvuutta, mitä arvioimalla voidaan selvittää, tehdäänkö palvelut annetuilla rajallisilla

voimavaroilla oikein. Vaikuttavuus on vaikeimmin määriteltävissä ja mitattavissa. Vaikuttavuudella mitataan sitä, tuotetaanko palvelut oikealla tavalla ja saavutetaanko palveluilla tavoitellut vaikutukset. Yksi vaikuttavuuden arvioinnin osa-alue osana jokaista päätöksentekoa tulisi olla taloudellisten vaikutusten arviointi. Kunnan kirjanpito ei pysty tällä hetkellä tuottamaan tuloksellisuutta kuvaavia tietoja. Sisäinen laskenta ja johdon tietojärjestelmät tulisi tukea tuloksellisuutta. Jokaisessa päätöksessä tulisi huomioida kaikki tuloksellisuuden osa-alueet. (Säilä ym. 2008, 37-40.)

Toimivassa päätöksenteossa malli on tehty niin, että esimerkiksi kunnanjohtajalla on toimitusjohtajan kaltaiset valtuudet muutoksien läpiviennissä ja valtaa on delegoitu sinne, missä on paras päätöksentekokyky. Esimerkiksi talousinformaatiota tarkastellaan laajemmin eri vastuualueilla ja henkilöstöä on osallistettu enemmän sekä organisaatorakennetta on kevennetty. Turhan byrokraattisissa malleissa käy helposti niin, että päätöksenteon jäykkyys ja sekavuus on kaukana kustannustehokkuudesta, eikä kukaan enää muista kokonaisnäkökulmaa, jolloin edessä onkin taloudellinen katastrofi. Kestävällä, toimivalla, osallistavalla ja selkeällä päätöksentekomallilla asioiden läpimenoaika nopeutuu, muutosten läpivienti vahvistuu ja asiakaspalvelu paranee. Myös tavoitteet kirkastuvat ja toiminnot selkeytyvät. Kuntien kannalta kestävä päätöksenteon malli on sellainen, jossa miljoonien hankinnat menevät nuijaa kopauttamalla läpi, mutta moottorikelkasta saadaan mehevä riita aikaan. (Maury, Loukomies & Bärlund 2017, 44-47.)

Julkinen sektori jatkaa kasvuaan, mutta verotulokertymä hidastuu tai pienenee. Kuntien rahat eivät riitä hyvinvointipalveluiden tuottamiseen, joka aiheuttaa säästötarpeita, rakenteiden uudistamista sekä tarpeen selvittää palveluiden tarjonta ja arvioida palveluiden tarpeellisuus. Poliittisessa päätöksenteossa esitetään lukuisia lisämenoja aiheuttavia hyvinvointia kasvattavia palveluja, mutta ei esitetä, mistä olisi järkevää luopua. Palveluiden tarpeellisuus ja tuottavuus ovat näkökulma, joka jää päätöksenteossa usein tekemättä. (Juntunen 2010, 14-17; 45.) Keskeinen osa tuloksellista tiedolla johtamista on kustannuslaskenta. Kustannuslaskennan tarkoituksena on tuottaa tietoa palvelutoiminnan ja investointien suunnittelua, budjetin laadintaa ja tuloksellisuuden arviointia varten. Kustannuslaskennassa arvioidaan, paljonko kunnan toiminnoille asetettujen tavoitteiden toteuttaminen vaatii voimavaroja. Kunnan tuottamien palvelujen omakustannusarvon selvittäminen on tarpeen palvelujen hinnoittelussa sekä vaihtoehtoisten tuotantotapojen edullisuusvertailussa. Kustannusvaikuttavuudessa osana vaikuttavuus- ja tuloksellisuusarviointia huomioidaan suoritteiden käytöstä syntyvien kustannusten lisäksi arvioinnissa syntyvien kustannusten ja aikaansaatuisten vaikutusten välisestä suhteesta. (Tyni, Myllyntaus, Rajala & Suorto 2009, 11; 221.)

Kuntien johtamisen näkökulmasta on kunnista kysyttävä, mitä tasapainoa kunnissa pitäisi pitkällä aikavälillä tavoitella. Kirjanpidollinen tasapaino ei riitä rahoittamaan toimintaa ja investointeja ilman lisälainan ottamista. Talouden tasapainon seurannassa ja taloustietoon perustuvassa johtamisessa kuntien tulisi seurata ensisijaisesti rahoituksellista tasapainoa. Rahoituksellisen tasapainon kertoo kirjanpidossa rahoituslaskelma ja siellä toiminnan ja investointien rahavirta- mittari. On perusteltua, että kunnalla on velkaa, mutta mikä on sopiva määrä velkaa? (Meklin & Pukki 2016, 1.)

Valtioneuvosto on antanut asetuksen 120/2020 kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta ja kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Tätä uudistusta kutsutaan kuntien talousraportoinnin uudistukseksi. Kuntien talousraportointi tulee muuttumaan vuonna 2021 niin, että taloustiedot raportoidaan valtionkonttorin taloustietovarantoon. Taloustietojen toimittaminen pyritään automatisoimaan, mutta kuntien tuottaman taloustiedon raportointiväli tulee olemaan tiheämpi. Asetusuudistus nojautuu kuntalain 121 a §:ään, jonka mukaan kunnan on tuotettava tietoja kunnan toiminnan, hallinnon ja talouden ohjausta, johtamista ja seuranta varten kunnan asukkaiden ja palvelujen käyttäjien osallistumis- ja vaikutusmahdollisuuksien varmistamiseksi. Kunnan on toimitettava 112 §:ssa tarkoitetut tilinpäätös-, osavuosikatsaus- ja kustannustiedot sekä muut mahdolliset taloustiedot määräaikoja noudattaen Valtionkonttorille. Asetuksenantovaltuudet on lisätty kuntalakiin lailla 1368/2019 ja se on tullut voimaan 1.1.2020. Kyseinen asetus (120/2020) tarkentaa kuntien talousraportointia entisestään ja velvoittaa kuntia tekemään muun muassa puolivuotiskatsaukset, neljännesvuosikatsaukset sekä tilinpäätösarviot. Talousinformaation merkitys osana tiedolla johtamista kasvaa tämän asetuksen myötä.

3 KUNTAKONSERNI JA TALOUSINFORMAATIO

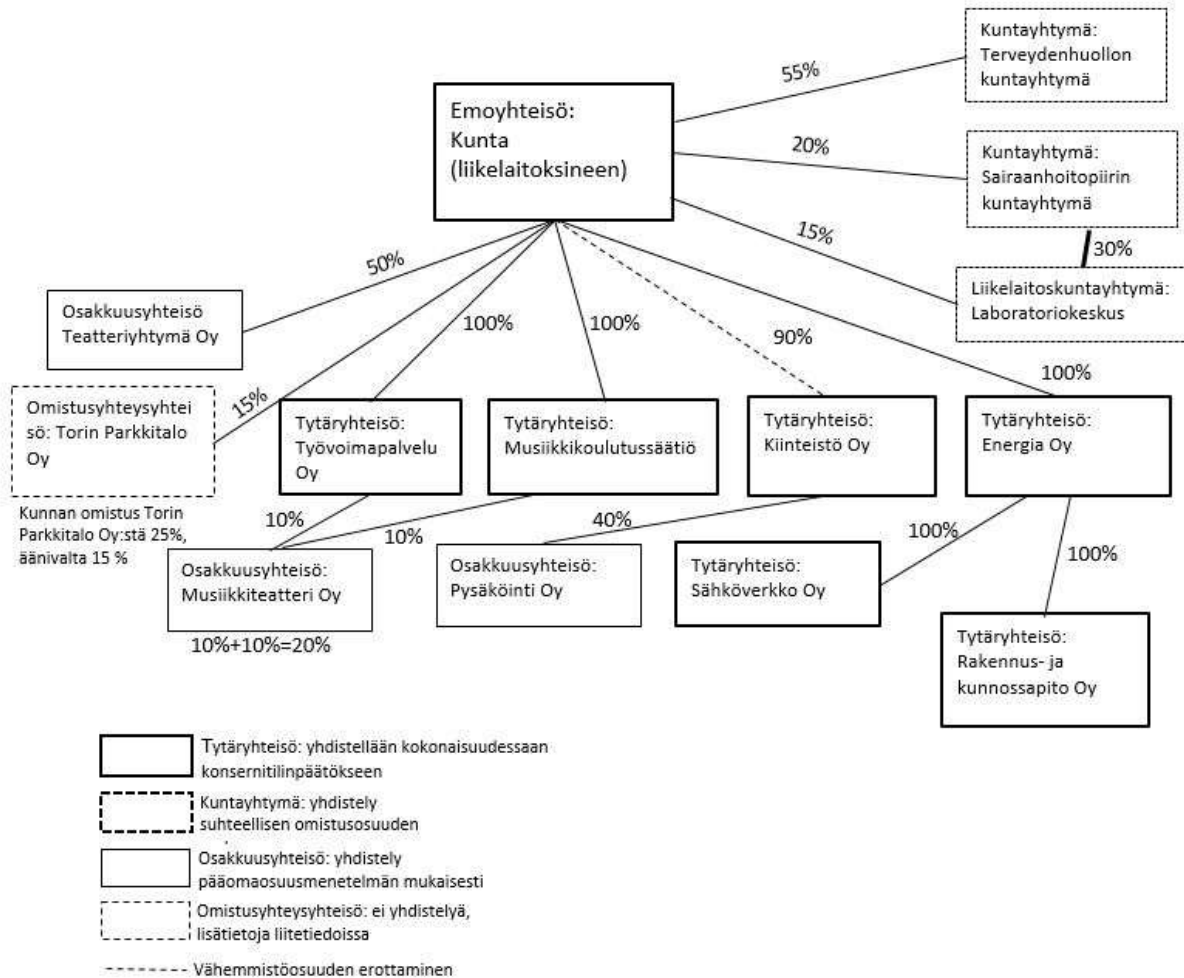
Koska erityisnäkökulmana on kuntakonserni, tulee tutkielmassa avata myös kuntakonsernin käsitettä sekä selventää keskeiset erot kunnan ja kuntakonsernin talousinformaatiosta. Tutkimuksen tarkoituksena on myös perustella kuntien talousinformaatioajattelun suuntautuminen yhä enemmän kohti konserninäkökulmaa.

Kuntakonserni käsitteenä on vakiintunut, vaikka kirjanpitolait eivät sitä käsitteenä suoraan tunne. Vasta kuntalakiin 1990-luvun laman jälkeen tulleet konsernimääräykset ovat mahdollistaneet kuntakonsernin käsitteen. (Averio ym. 2019, 81.) Kuntien liikelaitosten lisääntyminen, kuntaorganisaatioiden eriytyminen ja kuntakonsernien synty loi tarpeen vuonna 1997 liikekirjanpidon siirtymiseen myös kuntataloudessa. Liikekirjanpitoon siirtyminen antoi tilaa markkinamekanismille, koska kuntien ja muiden palveluntuottajien tuotantokustannuksista saatiin paremmin vertailukelpoisia. Uudistus myös tuki kilpailuneutraliteettia, koska kunnat ja yritykset toimivat samoilla markkinoilla. (Averio ym. 2019, 69-70.)

Vuoden 2007 kuntalakiuudistuksen myötä kunnan tytäryhteisöihin luetaan myös kuntayhtymät. Uusi kuntalaki tarkensi ja laajensi omistajapolitiikkaa ja konserniohjausta koskevia säännöksiä. Kuntakonsernien johtaminen vaatii aikaisempaa suurempien kokonaisuuksien hallintaa ja aktiivista ohjausta. Kuntakonsernia tarkastellaan entistä enemmän taloudellisena kokonaisuutena, sillä talousarviossa tulee ottaa huomioon kuntakonsernin talouden velvoitteet ja vastuut. Lisäksi kaikkien kuntien tulee laatia täydellinen konsernitilinpäätös ja kriisikuntakriteerit on ulotettu konsernitasolle. Kuntakonsernin rakennetta on havainnollistettu kuviossa 5.

Vuoden 2015 päivitetyssä kuntalaissa kuntakonsernin näkökulma korostui, sillä esimerkiksi tilikauden yli- ja alijäämiä tarkastellaan kuntakonsernin tasolla. Kuntakonsernin merkitys taloudellisena kokonaisuutena on kasvanut viime vuosina useiden lakimuutosten ja ohjeistusten lisäksi muun muassa siinä, että kunta toimii yhä useammin ja enemmän palveluiden järjestäjänä oman palvelutuotannon sijaan. Palvelujen järjestäjänä toimiminen tarkoittaa sitä, että kunnat siirtävät palvelutuotantoa osakeyhtiöille, kuntayhtymille tai kolmannelle sektorille. Konsernin hallinnolla, omistajaohjauksella ja valvonnalla pyritään huolehtimaan ja varmistamaan, että peruskunnan päätöksenteon ulkopuolella olevat yksiköt toimivat kunnan omien toimintaohjeiden mukaisesti toteuttaen valtuuston asettamia tavoitteita. Myös tilinpäätökseen sisältyvien konsernitietojen avulla varmistetaan koko konsernin kannalta keskeisten tietojen saaminen päätöksenteon tueksi. Kuntakonsernin talousinformaatiossa huomioidaan se, että siinä missä kunnan toiminta rahoitetaan

ensisijaisesti verorahoituksella, rahoitetaan tytäryhteisöjen toiminta pääasiassa omasta toiminnasta saatavilla tuloilla. (Säilä ym. 2008, 27-29; Asikainen, Huikko, Krakau, Korento, Lebedeff & Mononen 2017, 4-5; Meklin & Pukki 2016, 1-3.)



Kuvio 5. Esimerkki Kuntakonsernin rakenteesta (Kirjanpitolautekunnan kuntajaosto 2015, 35.)

Kunnat laajenevat ja toimivat yhä enemmän konsernina, jossa eri yhteisöjen menestys ja koordinointi ovat olennaisia asioita. Kunnat toimivat myös verkostomaisessa yhteistyössä oman kuntakonserninsa ulkopuolisten toimijoiden kanssa, joka edellyttää kuntien luottamushenkilöiltä uudenlaista monimutkaisuuden hallintaa ja johtamista. Talusjohtamisen edellytyksenä on kuntakonsernin luotettava ja ajantasainen talouden ja toiminnan seurantajärjestelmä. (Oulasvirta & Aronen 2012, 44.) Julkisella sektorilla on viime vuosina pyritty hakemaan toiminnalle uusia muotoja ja malleja sekä etsimään säästökohteita ja leikkaamaan kustannuksia. Keskeisiä julkisen sektorin tavoitteita ovat olleet palvelukyvyyn, tehokkuuden ja tuloksellisuuden parantaminen. Tulosohjausmalliin siirtyminen, kunta- ja palvelurakennemuutokset sekä kuntalain muutokset kuntakonsernin määrittelyyn myötä asettavat haasteen kuntien valvontajärjestelmän toimivuudelle ja sisäiselle valvonnalle. Keskeiseksi

kysymykseksi päätöksenteon siirtyessä peruskunnan ulkopuolelle tulee se, miten toimintaa valvotaan. Tässä muutoksessa korostuu yhä enemmän omistajaohjaus osana sisäistä valvontaa. (Säilä ym. 2008, 7-9.)

Kunta voi tuottaa palveluita seuraavilla tavoilla, joiden tuottamisessa on otettu huomioon kuntalain 2.3 § koskien palvelujen järjestämisvastuu:

1. Palvelutuotanto omana toimintana
2. Palvelujen ostaminen
3. Palvelutuotanto yhteistoimintana
4. Perustaa palveluja tuottava osakeyhtiö tai yksityisoikeudellinen yhteisö, jossa kunta toimii osakkaana (Säilä ym. 2008, 21.)

Ulkoistaminen, yksityistäminen ja liikelaitokset toisinaan sotketaan osaksi kuntakonsernin käsitettä. Yksityistämisestä keskusteltaessa yksityistäminen tulee kysymykseen vain niissä tapauksissa, joista kunta ei ole lain mukaan velvollinen huolehtimaan. Kunta voi säilyttää järjestämisvastuun, mutta tehdä sopimuksen yksityisen palveluntuottajan kanssa, jota kutsutaan ulkoistamiseksi. Kuntalain 13 §:n mukaan valtuusto päättää liikelaitokselle asetettavista tavoitteista (sekä taloudelliset että toiminnalliset). Liikelaitoksen tehtävistä määrätään hallinto- tai johtosäännössä. Liikelaitoksen toiminta rahoitetaan pitkän aikavälin tulorahoituksella, joka saadaan liiketoiminnasta. Kunnan liikelaitokset hoitavat kuntien eriyttämiä toimintoja. Kunnallisia liikelaitoksia on kolme erilaista: kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos sekä liikelaitoskuntayhtymä. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos on osa varsinaista organisaatiota palveluiden tuottajaorganisaationa. Liikelaitosten liiketoiminta ei saa vääristää kilpailua, jonka perusteella kuntaliitto on määritellyt neljä kriteeriä, jotka auttavat määrittelemään, toimiiko liikelaitos markkinoilla:

- Täyttyykö lainsäädännön näkökulmasta elinkeinoharjoittajana toimimisen kriteerit
- Harjoitetaanko liiketoimintaa, jota pitkällä aikavälillä rahoitetaan tulorahoitukselle tai jos palveluja myydään kunnan ulkopuolelle tai jos asiakassuhde perustuu sopimukseen ja asiakkaalla on tilaajana harkintavalta
- Onko palveluita, jolla ei ole lainsäädännöllistä perustaa tai palveluita, joita yksityiset voivat hoitaa
- Onko liiketoimella viranomaispäätökseen tai lainsäädäntöön perustuvaa erityisasemaa
 - Mikäli ei ole, on liikelaitos markkinoilla väärässä kilpailuasetelmassa. (Kuntaliitto 2008; Säilä ym. 2008, 22-23.)

Sähkömarkkina-, maakaasumarkkina- ja vesihuoltolaissa edellytetään toimialojen liiketoiminnan laskennallista tai kirjanpidollista eriyttämistä, ellei toiminta ole liikelaitos- tai yhtiömuotoista. (Säilä ym. 2008, 22-23.) Liikelaitos on yleensä ensi askel toiminnan yhtiöittämiseen (Averio ym. 2019, 73).

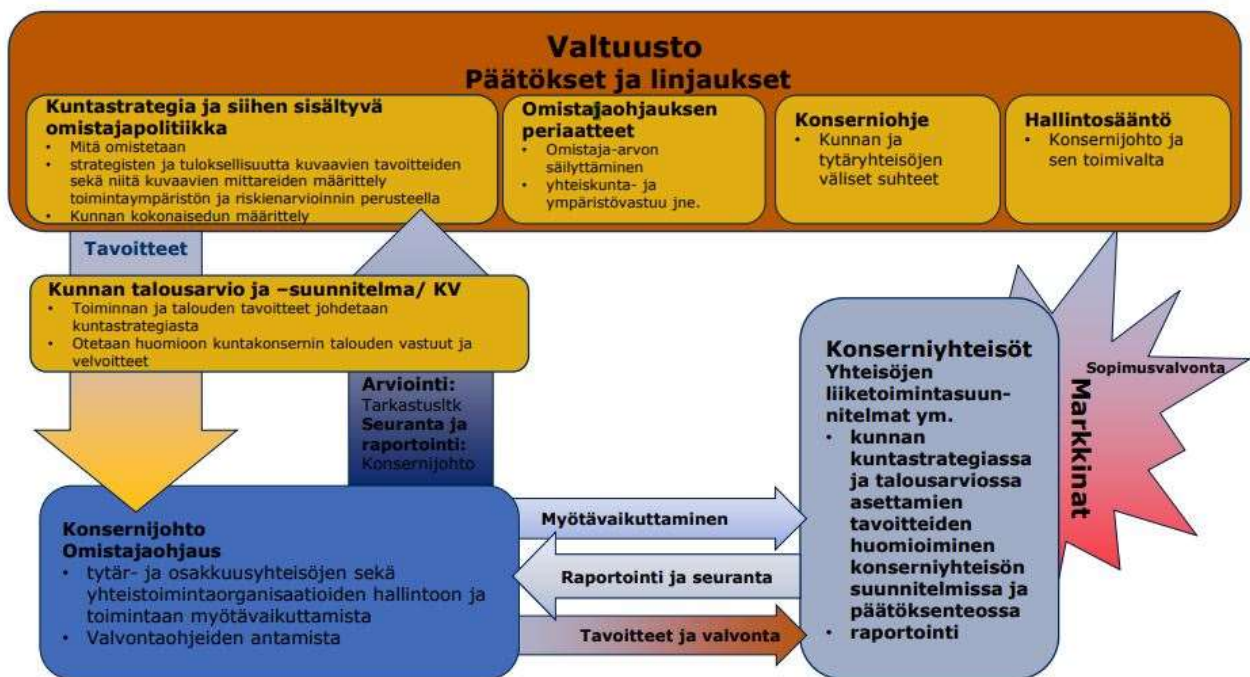
3.1 Kuntien konserniohjaus ja kunnallinen osakeyhtiölaki

Konserniohjaus tarkoittaa omistajaohjausta ja tytäryhteisöjen valvontaohjeiden antamista, joista päättää kunnanvaltuusto. Konserniohjauksesta säädetään kunnan johto- tai hallintosäännössä. Konserniohjauksen määräyksiä on tarkennettu uuden, päivitetyn kuntalain pykälissä 46-48 ja sen pohjalta kuntaliiton laatimissa ohjeissa. Päivitettyyn kuntalakiin laajennettiin pykälää konserniohjeen vähimmäisisällöstä, jossa on muun muassa tytäryhteisöjen hallitusten kokoonpanoa ja tytäryhteisöjen laadukasta hallinto- ja johtamistapaa koskevat määräykset. (KuntaL; Kuntaliitto 2018.) Kuntaliitto uudisti vuonna 2017 konserniohjeen laatimista koskevaa suositusta, jossa otettiin huomioon kuntalakiin lisätyt vaatimukset ja rakenne. Suosituksessa tuodaan esiin keskeiset asiat, jotka kunnan tulee konserniohjeen laadinnassa ottaa huomioon, ja ne soveltuvat parhaiten kunnan kokonaan omistamiin tytäryhteisöihin. Yhtenä tärkeimpänä huomiona konserniohjeessa on, että kuntakonsernin tulee varmistaa yhteisön omistajien yhdenvertaisuusperiaatteen toteutuminen. (Asikainen ym. 2017.) Konserniohjeella voidaan antaa pysyväluonteisia ohjeita kunnan edustajille tytäryhteisössä toimimisesta esimerkiksi yhtiökokouksessa tai muissa toimitelmissä. Konserniohjeella ohjataan kunnan omia toimitelmiä tai viranhaltijoita, jotka valvovat tytäryhteisöjen toimintaa. (Valkeinen ym. 2017, 29-31.)

Tulevissa uudistuksissa, muun muassa maakunta- ja soteuudistuksessa, yksi tärkein onnistumisen tae on onnistunut omistajaohjaus, sillä uudistus siirtää kuntien painopistettä yhä enemmän kohti yhtiöitä. Tuleva uuden mallin mukainen toiminta vaatii entistä enemmän konsernityyppistä johtamista, joka vaatii valtavan määrän osaamista. Myös kuntakonsernin johtamisessa tullaan korostamaan jatkuvuutta, pääomien käytön tehokkuutta ja pitkän aikavälin tavoitteiden asettamista. (Averio ym. 2019, 82-84.)

Kuntalain 46 §:ssä säädetään omistajanohjauksesta. Omistajanohjauksella tarkoitetaan toimenpiteitä, joissa kunta omistajana tai jäsenenä myötävaikuttaa yhtiön tai muun yhteisön toimintaan ja hallintoon. Konserniohjauksella tarkoitetaan tytäryrityksien valvontaa koskevien ohjeiden antamista, omistajanohjausta ja tavoitteiden asettamista tytäryhteisöille (Säilä ym. 2008, 27). Omistajanohjauksen toimenpiteet liittyvät kunnan määräysvallan käyttöön, esimerkiksi

perustamissopimuksiin, yhtiöjärjestysmääräyksiin, muihin sopimuksiin, ohjeiden antamiseen tai henkilövalintoihin. Kuntalain 47 §:ssä on määrätty muun muassa tiedottamisesta ja kunnan luottamushenkilöiden tietojensaantioikeuden turvaamisesta sekä konsernin sisäisistä palveluista. Kuntalain 47 §:n mukaan omistajanohjauksen on huolehdittava, että kunnan tytäryhteisön toiminnassa huomioidaan kuntakonsernin kokonaisuus. Tytäryhteisön hallituksen kokoonpanossa on huomioitava yhteisön toimialan edellyttämä riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus. Kuntalain 48 §:ssä on määritelty konsernijohto, johon kuuluu kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari sekä muut mahdolliset hallinto- tai johtosäännössä määrätyt viranomaiset. Johto- tai hallintosäännössä määrätään tarkemmin konsernijohtoon toimivallan jaosta ja tehtävistä. Konsernijohto vastaa omistajaohjauksen toteuttamisesta kuvion 6 mukaisesti.



Kuvio 6. Konserniohjaus kuntakonsernissa (Asikainen ym. 2017, 7.)

Konserniohjauksessa luottamushenkilöiden on oleellista ymmärtää toimitusjohtajan ja hallituksen välinen työnjako, vaikka kuntakonsernin kokonaisuuden on oltava sekä luottamushenkilöiden että johtavien viranhaltijoiden ohjauksessa. Operatiivinen valta on toimitusjohtajalla, jota hallitus valvoo. Tytäryhtiöiden hallituksessa olevien luottamushenkilöiden on noudatettava ja sitouduttava konserniohjeisiin sekä tunnettava osakeyhtiölaki, kuntalaki ja kunnan konserniohje. Jävyä ja sidonnaisuuksia on valvottava. Kunnan oman yhtiön johdossa olevilta vaaditaan sekä edunvalvontaa että taloudellista ohjausta. Jos omistajaohjaus puuttuu yhtiön hallituksen vastuulle kuuluvaan asiaan, jolloin se kantaa samalla päätöksistä syntyvän vastuun, voidaan kysyä, kuka valvoo, jos valvoja

puuttuu toimitusjohtajan tai hallituksen vastuulle kuuluviin asioihin. Hyvä omistajaohjaus vaatii vuoropuhelua omistajan ja yhtiön hallituksen kesken. Lisäksi olisi syytä tietää, että ristiriitatilanteissa osakeyhtiölaki on merkittävämmässä asemassa kuin muut konserniohjausta koskevat määräykset. Liikesalaisuuden paljastaminen on osakeyhtiölain mukaisesti rikos. (Ojansivu 2013, 54-55; Averio ym. 2019, 83.)

Kuntien osakeyhtiö toimii osakeyhtiölain säädösten mukaisesti, jossa ylin päätösvalta on yhtiökokouksella. Yhtiön hallitus vastaa yhtiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä, kun taas toimitusjohtaja vastaa juoksevasta hallinnosta. Yhtiön sitovat päätökset tehdään yhtiön toimitusjohtajan, jossa asioista päättää hallitus ja toimitusjohtaja. Kunnan päätöksentekoaikavälissä ei yhtiötä oikeudellisesti sitovia päätöksiä voida tehdä. Edellä mainitut päätökset eivät ole julkisia eikä niistä voi tehdä oikaisuvaatimusta tai kunnallisvalitusta. Yhtiön toimitusjohtajalla ja hallituksella on osakeyhtiölain mukainen taloudellinen vastuu. Kunnallisiksi osakeyhtiöiksi sopii parhaiten sellaiset toimialat, joilla kunnat harjoittavat maksurahoitteista toimintaa. Toimintaa yhtiöittäessä on oltava toiminnan tehostamiseen tai lainsäädäntöön liittyvät perusteet ja on varmistuttava siitä, että yhtiö voi toimia ilman kunnan taloudellisesta tukea, mutta kunnan mahdollisuudet ohjata yhtiötä ovat riittävät. (Valkeinen ym. 2017, 32.)

Kunnallisessa johtamisessa on menty ja tullaan menemään yhä enemmän lähemmäksi yritysjohtamista, vaikka ero on edelleen suuri (Averio ym. 2019, 73). Kuntakonsernit (ja julkinen hallinto) lähestyvät hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän kehittämisessä erityisesti yksityissektoria sekä sen käyttämää Corporate governance-termiä. Myös julkisjohtamisessa tehokkuus- ja tuotantovaatimukset kasvavat, pääoman tuottovaade korostuu ja toimintojen yhtiöittäminen tai yksityistäminen lisääntyy merkittävästi. Lisäksi toimenpiteiden vaikuttavuus on pystyttävä osoittamaan yhä selkeämmin. Julkisen hallinnon näkökulmasta termi tarkoittaa järjestelmää, jolla kuntaa johdetaan, valvotaan ja sitä, millaista ja miten tietoa kuntalaisille ja sidosryhmille annetaan. (Säilä ym 2008, 25-28.)

3.2 Kuntakonsernin talousinformaatio

Kuntien organisaation pirstoutuminen on synnyttänyt tarpeen koota konserniyksiköt osaksi konsernitilinpäätöstä ja seurata konsernin tunnuslukuja muun muassa velan määrästä. Kuntalain 126 §:n mukainen yhtiöittämisvelvoite on aiheuttanut sen, että erityisesti suurilla kaupungeilla ja isommilla kunnilla konsernin muodostama kokonaisuus on suuri ja monimutkainen, jossa peruskunta

on kokonaisuuden osalta vain pieni osa. Koska kunnat ovat kiihtyvällä tahdilla siirtäneet tuloja, menoja sekä tasetta riskeineen konserniyhtiöihin, on kuntataloutta tarkasteltava todellisen taloudellisen kuvan saamiseksi myös konsernin näkökulmasta. Konsernitilinpäätöksen laadinta on ainoa keino tehdä kunnat vertailukelpoisiksi talouden tunnuslukujen suhteen. (Averio ym. 2019, 73; 20.) Konsernijohtoon, kuten kunnankin, tulee sisällyttää toimintakertomukseen selonteko konsernin sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisista kehitystarpeista. Lisäksi toimintakertomuksessa tulee antaa konsernin kannalta sellaisia tietoja, joilla on oleellista merkitystä tai jotka eivät käy muuten ilmi konsernitilinpäätöksessä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2019b, 5.)

Kuntakonsernin tuottamaa talousinformaatiota ohjaa corporate governancen lisäksi konserniohje sekä konsernin raportointiin liittyvät yleisohjeet (Averio ym. 2019, 85-86). Konsernin taloussuunnittelua varten tytäryhteisöiltä on suositeltavaa koostaa vuosittain tulos- ja rahoitussuunnitelmat, investointiohjelmat ja arviot liiketoiminnassa tapahtuvista merkittävistä muutoksista sekä riskeistä. Tytäryhteisöiltä voidaan edellyttää esimerkiksi kolmivuotisen taloussuunnitelman sekä investointisuunnitelman laadintaa. (Asikainen ym. 2017, 18.) Kuntalain 47 §:n mukaan konserniohjeessa annetaan tarpeelliset määräykset vähintään kuntakonsernin talouden ja investointien suunnittelusta ja ohjauksesta.

Kunnan talousarvion ja taloussuunnitelman laadinnassa tulee huolehtia myös konserninäkökulma varsinkin tavoite- ja talousasettelun osalta. Valtuusto ohjaa kunnan tytäryhteisöjen toimintaa asettamalla tavoitteet niille myös kuntastrategiassa ja vuosittaisessa talousarviossa. Valtuuston määrittelemä omistajapolitiikkaa kertoo, missä kunnan on perusteltua olla omistaja ja sijoittaja ja se konkretisoituu konserniyhtiöille talousarvion tavoiteasettelun kautta. Kuntakonsernille määritellyillä tavoitteilla valtuusto ohjaa konsernijohtoon lisäksi eri yhteisössä kuntaa edustavia henkilöitä. Kunnanvaltuusto tai -hallitus valitsee yhteisön hallintoelimet, joka on merkittävin yksittäinen omistajan toimenpide, sillä tytäryhteisön hallitus toteuttaa omistajan asettamia tavoitteita. Valtuuston tavoiteasettelu ohjaa myös tytäryhteisöjä, vaikka ne eivät tytäryhteisöjä oikeudellisesti sidokaan. Liikelaitoksia koskeva talousarvio ja -suunnitelma on puolestaan kunnan talousarvion ja suunnitelman erillinen osa, jossa päätetään liikelaitoksen toiminnan ja talouden tavoitteista. (Valkeinen ym. 2017, 27-29.)

3.2.1 Konsernitilinpäätös

Kuntalain mukaisella kunnan konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudella pyritään parantamaan valtuuston ja kunnan johdon mahdollisuuksia johtaa kuntakonsernia tuloksellisemmin. Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuudella on tarkoitus antaa totuudenmukaisempi kokonaiskuva kunnan toiminnasta. Konsernitilinpäätös laaditaan joko täydellisenä konsernitilinpäätöksenä tai vain konsernitaseen ja sen liitetietojen laatimisena. Vuoden 2008 alusta lähtien konsernitilinpäätöksen laadinnassa on tullut noudattaa soveltuvien osin kirjanpitolakia. (Säilä ym. 2008, 47-49.) Kunnan, jolla ei ole tytäryhteisöä, mutta joka on jäsen esimerkiksi kuntayhtymässä, tulee sisällyttää konsernitilinpäätökseen konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2019a, 4).

Kirjanpitolain (KPL) 6:7 §:n mukaan konsernitilinpäätös tulisi laatia niin, että konsernin tulos sekä taloudellinen asema esitetään kuin konserniyitykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Konserniyityksien välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus eliminoidaan. Konsernituloslaskelmassa on vähennettävä konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä mahdollinen sisäinen voitonjako. Muiden kuin konsernitilinpäätökseen kuuluvien tytäryhteisöjen vastaavat omistusosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen vähemmistöosuuksiksi. Taseeseen aktivoitujen konsernin sisäisten katteiden muutokset tulee myös vähentää konsernitilinpäätöksessä. Konsernitaseesta tulee vähentää konserniyitysten keskinäiset saamiset, velat ja sisäiset katteet. Edellä mainitut erät saa jättää vähentämättä vain siinä tapauksessa, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. (KPL 6:7 §.)

Konsernitilinpäätös on samansisältöinen kuin kunnan tilinpäätös. Kunnan tilinpäätöksen toimintakertomuksessa hallituksen on tehtävä selkoa kuntakonsernin konsernivalvonnan järjestämisestä. Se koostuu konsernituloslaskelmasta, -taseesta ja rahoituslaskelmasta. Konsernia koskevat tarkemmat erittelyt ovat osa tilinpäätöksen liitetietoja. (Valkeinen ym. 2017, 31-32.) Konsernitilinpäätös antaa peruskunnan tilinpäätöstä paremman kuvan kunnan talousinformaatiosta, vaikka valitettavan usein tarkastelun kohteena on vain peruskunta. Kun vertaillaan esimerkiksi tiettyjä keskeisiä, vaikkapa kriisikuntaa määritteleviä tunnuslukuja, on kuntakonsernin luvuilla huomattava ero peruskuntaan. Esimerkiksi konsernin vuosikate ja lainojen määrä on konsernitilinpäätöksessä usein kaksinkertainen peruskuntaan nähden. Myös suhteellinen velkaisuus on huomattavasti korkeampi kuntakonsernissa. (Kuntaliitto 2018, 16-17.) Konsernitilinpäätöksen merkitys taloudellisen kokonaisuuden kuvaajana kasvoi, kun kriisikuntakriteerit laajennettiin vuoden

2015 kuntalakiuudistuksessa konsernitasolle. Kunta voi siis joutua arviointimenettelyyn konsernista laskettavien tunnuslukujen perusteella. (Valkeinen ym. 2017, 31.)

Konsernitilinpäätös on ohjausväline, jonka tarkoitus on antaa tietoa kunnasta tytäryhteisöineen eri sidosryhmille. Konsernitilinpäätös parantaa, verrattuna pelkkään peruskunnan tuottamaan talousinformaation nähden, kuntien välistä vertailua poistamalla erilaisista organisaatiotavoista johtuvat vaikutukset kuntakokonaisuuden taloudelliseen tulokseen ja rahoitusasemaan. Konsernitilinpäätös esimerkiksi eliminoi tilinpäätösjärjestelyt, joilla on voitu alentaa kunnan lainakantaa siirtämällä lainat tytäryhteisöille tai järjestelyt, joilla on parannettu kunnan tulosta kirjaamalla luovutusvoittoja tytäryhteisölle siirretystä omaisuudesta. (Valkeinen ym. 2017, 31-32.)

Kuntalain vuoden 2015 uudistuksessa vahvistettiin konsernitilinpäätöksen merkitystä, joka muutti ja tarkensi kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeita. Esimerkiksi arviointimenettely ja kriisikuntakriteerit ulotettiin kuntakonsernin tasolle, joka johti siihen, että pieniä kuntakonserneja koskevat helpotukset poistettiin. Vuoden 2015 jälkeen kaikki kunnat laativat konsernitilinpäätöksen, myös ne kunnat, joilla ei ole tytäryhteisöjä, mutta jotka ovat jäseniä esimerkiksi kuntayhtymässä. Uuden kuntalain 114 §:n 3 momentin mukaan tilinpäätöksen tulee sisältää konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot. Uusimmassa yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta on tarkennettu esimerkiksi konsernitilinpäätöksen ylijäämäeriin vaikuttavia eriä, kuten poistoeroa ja vapaaehtoisia varauksia. Myös konsernin rahoituslaskelman laadinta on tullut pakottavaksi. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2015.)

3.3 Kuntakonsernin vastuut

Kunnan yhtiöiden toiminta perustuu pääasiassa osakeyhtiölakiin. Osakeyhtiö toimii osakeyhtiölain säännösten perusteella, jolloin kunnan konserniohjaus tapahtuu konsernijohto- ja kuntaa yhtiön hallinnossa edustavien välityksellä. (Ojansivu 2013, 54-55.) Kuntalain 48 §:n mukaan konsernijohto vastaa konsernivalvonnan ja raportoinnin sekä riskienhallinnan järjestämisestä. Konsernivalvonta tarkoittaa valtuuston konsernitoiminnalle asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointia ja raportointia (Säilä ym 2008, 27-29).

Kuntalain 129 §:ssä on lainsäädännössä määritelty kunnan lainan tai muun vakuuden antamisesta, jossa määritellään, että kunnan myöntämä laina, takaus tai muu vakuus ei saa vaarantaa kunnan kykyä vastata laissa säädetyistä tehtävistä. Kunta ei saa myöntää takausta, lainaa tai muuta vakuutta, mikäli

myöntämiseen sisältyy merkittävä taloudellinen riski. Kunnan riskit ja edut on turvattava riittävän kattavilla vastavakuuksilla. Kunta voi myöntää takauksen tai muun vakuuden markkinoilla toimivan yhteisön velasta tai muusta sitoumuksesta ainoastaan, jos yhteisö on kunnan määräysvallassa tai kuuluu kuntakonserniin. Kunta voi myöntää takauksen tai muun vakuuden, jos se liittyy jonkin erityislain mukaisen tehtävän edistämiseen (liikuntalaki, museolaki, teatteri- ja orkesterilaki tai nuorisolaki). Muita myöntämisperusteita on esimerkiksi se, jos takaus tai muu vakuus perustuu lain perusteella hyväksytyyn tukiohjelmaan, yksittäiseen tukeen tai liittyy säätiölle annettuun palveluvelvoitteeseen. Kunnan on laissa lisäksi määrätty ottavan huomioon, mitä Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa artikkelissa 107 ja 108 säädetään.

Kuntakonsernissa keskustelun ja huolen aiheeksi nousee usein kuntien takausvastuut ja kuntakonsernin rahoitusvastuut omistamilleen yhtiöille. EU:n valtiotukisäädösten ja erityisesti EU:n niin kutsutun 80/20-säännön tulkinta kuntakonserneissa on ollut vaihtelevaa. Sääntö tarkoittaa sitä, että kunta voi taata kilpailulla markkinoilla toimivan konserniyhtiön lainan vain 80-prosenttisesti. Sataprosenttista takausta voi käyttää ainoastaan silloin, kun yhtiö on kunnan määräysvallassa, toiminta kuuluu kunnan toimialaan ja paikalliset olosuhteet mahdollistavat sen. (EUR-lex 2008, 91-95; Kuntaliitto 2017.)

Vielä 1990-luvun alussa kunnan tehtäväksi jäi lähinnä omien yhtiöiden, esimerkiksi asuntoyhtiön, lainojen takaaminen. Nyt varsinkin muuttotappiollisissa, syrjäseudulla sijaitsevista kunnissa on huomattu, että esimerkiksi asuntotuotantoon liittyvät kunnan takausvastuut voivat olla kunnan suurin yksittäinen riskikokonaisuus. Toinen merkittävä riski on elinkeinotoimintaan liittyvät kunnan rakennuttamat tai elinkeinoyhtiölle taatut teollisuushallit, joissa vuokratuloina ei saada käypiä arvoja. (Averio ym. 2019, 78.) Vuonna 2019 päivitetyn yleisohjeen mukaisesti kunnan myöntämät takaukset ja muut vastuut on ilmoitettava tilinpäätöksen liitetiedoissa sekä kunnan että kuntakonsernin osalta (Kuntaliiton kuntajaosto 2019a). Konsernitalouden arvioinnissa on huomioitava konsernin takaukset ja lainojen todelliset määrät sekä mainittava niistä myös rahoitusriskeissä. Soteuudistuksen toteutuessa kunnan tase pienenee, jolloin myös konsernitaseeseen sisältyvät vastuut kohdistuvat pienempään taloudelliseen volyymiin, joka kasvattaa myös riskejä. (Averio ym. 2019, 90-91.)

Konsernista puhuttaessa on hyvä selkeyttää emokunnan ja tytäryhteisöjen väliset suhteet, joita ovat esimerkiksi lainajärjestelyt osapuolten välillä. Emokunnat ja tytäryhteisöt ottavat itse lainaa, mutta emokunnat myös lainaavat tytäryhteisöille tai takaavat tytäryhteisön lainoja. Koska kuntakonsernien rakenne on erilainen ja osa kunnista on siirtänyt toimintojaan ja lainan tarvettaan tytäryhtiölle, konsernin lainavastuut ja konsernivetat kuvaavat enemmän kunnan todellista velkataakkaa, sillä konsernin liitetiedoista selviää myös kunnan todelliset takausvastuut emokunnan tilinpäätöstä

paremmin. (Meklin & Pukki 2018, 16.) Aiemmin mainitussa arviointimenettelyssä, alijäämän kattamisvelvollisuudessa ja lainojen ja vastuiden määrässä tulee tulkittavaksi nimenomaan konsernia koskevat arvot.

3.4 Kuntakonsernin tarkastus

Kuntalain 121 §:n mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on esimerkiksi arvioida kuntakonsernille asetettujen tavoitteiden toteutumista sekä huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Lisäksi tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida konserniyhteisöille asetettujen tavoitteiden toteutumista ja konsernivalvontavastuussa olevien henkilöiden toiminnan tuloksellisuutta. Kuntalain 122:2 §:n mukaan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei siitä poikkeaminen ole perusteltua esimerkiksi kuntakonsernin suureen kokoon perustuen. (Asikainen ym. 2017, 35.) Kunnan konserniohjeistuksessa on huomioitava vuonna 2007 uudistuneen kuntalain mukainen konsernivalvonta (Säilä ym. 2008, 58). Tilintarkastajan on tarkastettava ja annettava lausunto siitä, onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti (Valkeinen ym. 2017, 32).

Tarkastuslautakunnan tietojensaantioikeus tytäryhteisöstä rajoittuu konsernijohtoon raportointiin ja muihin asiakirjoihin, esimerkiksi kunnan viranhaltijoiden hallussa oleviin asiakirjoihin, kuntalain 124 §:ssä. Yhtiön johdon tulisi ilmoittaa, mikäli pyydetty asiakirjat tai tiedot kuuluvat liikesalaisuuksien piiriin tai tietoja ei voida jostain muusta syystä antaa. Tarkastuslautakunta voi pyytää tytäryhteisöjen osalta esimerkiksi hallituksen puheenjohtajan, hallituksen jäsenen tai palveluksessa olevan henkilön kuultavaksi lautakunnan kokoukseen. (Asikainen ym. 2017, 35.)

4 TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

Tässä luvussa avataan ensin taustat valitusta kohdeorganisaatiosta eli casekunnasta ja tutkimukseen liittyvistä tutkijan ennakko-oletuksista. Kolmantena vaiheena on kuvata aineiston keruuprosessi, jonka jälkeen tehdään aineistoanalyysi. Tutkimusaineiston analyysin tulokset esitellään tiivistetysti luvussa viisi. Tässä luvussa tutkimuksen toteutus ja aineiston analyysi on jaettu kahteen osaan. Kohdissa 4.4.2-4.4.6 aineistoa käsitellään 19 haastattelusta ja neljästä tapaukskunnasta kuntakonsernin talousinformaation näkökulmasta, kun taas kohdissa 4.4.1 ja 4.4.7 käsitellään vain valitun casekunnan ja kuuden haastattelun perusteella saatua aineistoa. Lopuksi arvioidaan tutkimuksen arvioitavuutta ja luotettavuutta.

Tutkimuksen erityisnäkökulmana on kuntakonsernin talousinformaatio ja sen merkitys kuntataloudessa. Tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena ja toteutettiin haastattelututkimuksena. Haastattelututkimusta täydennettiin lomakekyselyllä. Lomakekysely täydentää aineistoanalyysia ainoastaan casekunnan analysointia ja tutkimustuloksia käsittelevissä osioissa eikä lomaketta ole saatavilla kuin kuuden valtuutetun osalta. Kun analysoidaan valtuutettujen kuntakonsernin talousinformaation hyödyntämistä osana päätöksentekoa, niin tapaustutkimukseen otetaan mukaan neljän laajempaan tapaustutkimukseen osallistuneen kunnan konserniosiota koskeva haastattelujen aineisto. Tutkimuksen tavoitteena oli tutkia, miten valtuutetut hyödyntävät, tulkitsevat ja käyttävät kuntakonsernin talousinformaatiota päätöksenteon osana. Tutkimuksessa nostettiin esiin haasteet ja kehitysehdotukset, joita kuntapäättäjillä oli saamastaan kuntakonsernin talousinformaatiosta. Tutkimuksessa tuotiin esille valitun casekunnan osalta ainoastaan haastattelujen tuomia eroja aiempaan Turusen vuonna 2018 tekemään vastaavaan tutkimukseen. Tutkimuksen osatavoitteena oli selvittää, mitä toiveita, puutteita tai haasteita sekä kehitysehdotuksia kuntapäättäjillä oli saamastaan talousinformaatiosta. Edellä mainittuja tuloksia analysoidaan ainoastaan yhden kohdekunnan peruskunnan haastatteluosioiden tulosten pohjalta.

Tutkimuksen empiirinen osuus esittelee tutkimusaineiston keruun ja sen pohjalta tehtävän analysoinnin. Tutkimuksen alun teoriaosuus (luvut 2-3) sidotaan empiirisen osuuden tutkimustuloksiin johtopäätöksissä. Tutkimukseen ei valittu kuntaa (kuntia) eli tapausta (tapauksia) eikä havaintoyksiköitä (haastateltavia) satunnaisotannalla vaan otos oli harkittu. Haastateltavina oli casekunnan osalta kuusi kunnanvaltuutettua. Useamman valtuutetun haastatteleminen, haastattelujen käsittely ja analysointi olisi liian aikaa vievää ja työlästä toteuttaa, jonka vuoksi myös tutkimusaihetta

olisi hankalaa rajata ja käsitellä selkeästi. Käsiteltäessä erityisnäkökulmana kuntakonsernin talousinformaation hyödyntämistä ja tulkintaa, on haastateltavina aiemmin kerrotun kuuden valtuutetun sijaan yhdeksäntoista (19) valtuutettua. Konsernin tulosten analysoinnin ja johtopäätösten kannalta laajempi otos on perusteltu, sillä konsernia käsittelevä kysymysosio ja saadut vastaukset olivat kuntaa käsiteltäviä kohtia huomattavia suppeampia ja lyhyempiä.

Haastateltaviksi valtuutetuiksi valittiin mahdollisimman monipuolisen aineiston saamiseksi sekä ensimmäisen valtuustokauden valtuutettuja että valtuutettuja, joilla takana on useita valtuustokausia. Haastateltaviksi valtuutetuiksi pyrittiin saamaan henkilöitä, joilla on mahdollisimman erilainen ikäjakauma tai työtausta. Haastateltavaksi pyrittiin valitsemaan eri poliittisten puolueiden valtuutettuja. Edellä mainituin keinoin toivottiin saatavan monipuolisempaa analysointia kuuden valtuutetun haastattelun osalta, kun elämäkokemuksella, edustamallaan puolueella, työkokemuksella tai ammatilla voinee olla vaikutusta saatuihin vastauksiin ja niistä tehtäviin johtopäätöksiin. Koskisen, Alasuutarin ja Peltosen (2005) mukaan laadulliseen tutkimukseen aineisto tulisi valita niin, että se olisi tutkimusongelman kannalta mahdollisimman informatiivinen. Tutkimukseen ei kuitenkaan löytynyt niin paljon vapaaehtoisia haastateltavia, että jokaisesta poliittisesta puolueesta olisi vastaaja saatu valitun casekunnan osalta. Yksi haastateltava kieltäytyi haastattelusta haastattelukysymykset nähtyään vedoten siihen, ettei hänellä ole tutkimukseen ”annettavaa”. Osa valtuutetuista koki luultavasti haastatteluaiheen ja kysymykset kuullessaan, että heidän tulisi osata vastata todella laajasti ja asiantuntevasti talousinformaation käytöstä, vaikka tutkimuskysymysten tarkoituksena oli antaa totuudenmukainen kuvaus talousinformaation käytöstä ja tulkinnasta.

Taustatiedot haastateltavista koottiin kyselylomakkeeseen. Alla olevassa yhteenvedossa (taulukko 1) on avattu valitun tapauskunnan kuuden haastateltavan kunnanvaltuutetun taustatietoja lomakkeiden pohjalta henkilöllisyyksiä paljastamatta. Valtuutetut edustivat kahta eri puoluetta. Jokainen valtuutettu kuului kunnanhallitukseen, lautakuntaan tai useampaan toimielimeen. Suurin osa kuului lisäksi johonkin kuntakonsernin toimielimeen, esimerkiksi tytäryhtiön hallitukseen. Haastateltavien taustatiedot jakaantuvat hyvin eri vastausvaihtoehtoihin taloushallinnon osioita lukuun ottamatta. Ikäjakaumassa myös tapauskunnan kohdalla näkyy hyvin se, että kunnallisvaaliehdokkaiksi lähtee ja valitaan harmittavan vähän nuoria, vuoden 2017 kuntavaalien tulospalvelun perusteella valtuutettujen keski-ikä on 50 vuotta (Yle 2017).

Taulukko 1. Kunnanvaltuutettujen taustatiedot

Sukupuoli	Nainen	3
-----------	--------	---

	Mies	3
Ikä	Ikäjakama (v.)	44-69
	Keski-ikä (vuosina)	60,5
Pääasiallinen toiminta	Työntekijä	1
	Eläkeläinen	2
	Työtön	1
	Yrittäjä	2
Ammattiin kuuluu taloushallinnon työtehtäviä	Kyllä	5
	Ei	1
Koulutustaso	Ammatillinen keskiaste	3
	Muu ammattitutkinto	2
	Peruskoulu	1
Koulutus sisältää taloushallintoa	Kyllä	4
	Ei	2
Valtuustokokemus	Ensimmäinen valtuustokausi	2
	Toinen valtuustokausi	1
	Useita valtuustokausia	3

4.1 Kohdeorganisaation ja havaintoyksiköiden esittely

Kohdeorganisaationa on pieni, noin 4 000 asukkaan kunta Lapissa. Oman havainnointiin perustuvan arvion pohjalta voitaneen todeta, että kunnan taloustilanne on hyvä ja kuntatalous on tasapainossa, eikä kunnalla ole juuri velkaa. Velan tarve tulevaisuudessa suuntautuu investointien rahoittamiseen. Aiempina vuosina tehdyt investoinnit on rahoitettu pääosin kassavaroilla.

Kohdeorganisaation kuntakonserni muodostuu itse kunnan lisäksi kahdesta tytäryrityksestä sekä neljästä kuntayhtymästä tai osakkuusyrityksestä. Vaikka itse kunnan taloustilanne on hyvä, kun taloutta tarkastellaan konsernin näkökulmasta, on kuntakonsernin taloustilanne huomattavasti huonompi. Kuntakonsernissa tytäryhtiöissä vieraan pääoman eli velan osuus on huomattavasti suurempi, joka rasittaa koko kuntakonsernia. Kuntakonsernin taloudelliset tunnusluvut ovat itse kunnan tilinpäätöstä huonommat. Kuntakonsernin osalta talouden tasapainottamis- ja sopeuttamistarve muuttuu huomattavasti.

Koska erityisnäkökulmana on kuntakonsernin talousymmärrys, asema ja tulkinta, on alla olevassa taulukossa koottu yhteen valittujen neljän tapauskunnan kuntakonsernin rakenne. Tiedot on koottu tapauskuntien tilinpäätöksistä. Tutkittavan kunnan ja kuntakonserni(e)n eikä valtuutettujen nimiä tutkimuksessa kerrota, jotta tutkimukseen empiriaosaan haastateltuja valtuutettuja ei voida tunnistaa.

Taulukko 2. Kuntakonsernin rakenne

Kuntakonserni 1	Tytäryhteisöt 2 kpl
	Kuntayhtymät 4 kpl
Kuntakonserni 2	ei tytäryhteisöjä
	Kuntayhtymät 3 kpl
Kuntakonserni 3	Tytäryhteisöt 3 kpl
	Kuntayhtymät 3 kpl
Kuntakonserni 4	Tytäryhteisöt 7 kpl
	Säätiöt 2 kpl
	Kuntayhtymät 4 kpl
	Osakkuusyhteisöt 5 kpl

4.2 Ennako-oletukset

Koska suurin osa valitun tapauskunnan valtuutetuista ovat toimineet kunnanvaltuutettuna pitkään, oletin, että he osaavat hyödyntää ja tulkita kunnasta saatavaa talousinformaatiota oikein sekä kokevat saadun informaation tärkeäksi. Koska itse toimin taloushallinnon ammattilaisena työssäni, jonka kautta arvioin jokaisen päätöksen taloudelliset vaikutukset osana riskienhallintaa asioita valmisteltaessa, oletin, että myös valtuutetut toimivat vastaavalla tavalla.

Kolmas oletamus oli, että ne henkilöt, joilla on taloushallinnon taustaa ammattinsa puolesta, ymmärtävät ja hahmottavat talousinformaatiota paremmin kuin henkilöt, jotka eivät taloushallinnon parissa ole koskaan työskennelleet. Oletin, että niillä henkilöillä, joilla on pitkä kokemus valtuuston toiminnasta, osaavat hahmottaa yksittäisten päätösten taloudelliset vaikutukset laajemmin osana konsernin kokonaisuutta. Olettamuksena oli myös se, että pitkään valtuustossa toimineet käyttävät ja hyödyntävät enemmän talousinformaatiota osana päätöksentekoa sekä tuntevat esimerkiksi niin kunnan kuin kuntakonsernin tunnuslukujen tai tilinpäätöksen kertoman informaation paremmin.

Koska tiesin ennakkoon haastateltavia valitessa, että haastateltavien taustat niin valtuustovuosien kuin ammattien perusteella ovat erilaiset, oletin, että hajonta vastausten välillä tulisi olemaan laaja ja vaihteleva paljon. Oletin myös, että valtuutetun edustamalla puolueella voi olla vaikutusta talousinformaation käytettävyyteen ja tulkintaan, ja esimerkiksi siihen, mikä merkitys tuloilla on suhteessa menoihin tai mitkä tunnusluvut ovat niitä, joihin huomio kiinnittyy tai joita kukin pitää tärkeimpinä. Haastateltavien sukupuolella en olettanut olevan ennakkoon mitään merkitystä saatuihin vastauksiin. Koska haastattelu perustuu täysin tehtyihin tulkintoihin ja jokainen tulkinta riippuu tulkitsijasta, oletin, että samasta saatavalla olevasta talousinformaatiosta tehty tulkinta voi olla täysin eri, henkilöstä riippuen. Oletin, että niin kunnan kuin kuntakonsernin talousinformaatiosta

tärkeimmiksi ja käytettävämmiksi nousee talousarvion suoritteet, toimintakatteen yläpuolelle sijoittuvat luvut sekä maksuvalmiuden tunnusluvut.

Oletin lisäksi, että jokaisen valtuutetun intressit talousasioissa ovat erilaiset. Oletin, että haastattelun tuloksissa tulee hyvin ilmi politiikan vaikutus päätöksentekoon julkishallinnossa. Toisin sanoen oletin, että jokaisella valtuutetulla voi olla hyvin erilaiset kiinnostuksen kohteet, joiden perusteella on kunnallispolitiikkaan ehdolle lähtenyt, ja joka kävisi ilmi myös talousinformaation vastausten tulkinnassa. Ennakkoon ajattelin, että on mielenkiintoista nähdä, kuinka paljon tutkimustuloksissa näkyy viranhaltijan ja poliittisen päättäjän ero, ja miten se koetaan näyttäytyvän tuloksissa. Kuntalain mukaan ylintä poliittista päätösvaltaa käyttää kunnanvaltuusto ja sitä kautta valtuutetut. Viranhaltijat puolestaan vastaavat päätöksentekoon tulevien asioiden valmistelusta ja esittelystä. Viranhaltijat eivät osallistu itse päätöksentekoon vaan heidän tehtävänsä on vastata operatiivisesta toiminnasta. Viranhaltijoiden toimivaltuus asioista päättäjinä on määritelty kunnan vahvistamassa hallintosäännössä. Ennakkoon oletin, että julkishallinnossa toisinaan sekoitetaan valmistelun, operatiivisen johtamisen ja päätöksenteon roolit keskenään, joka voinee myös vaikuttaa tulkintoihin ja näkemyksiin.

Mitä taas tulee kuntakonsernin talousinformaation hyödyntämiseen, oletin aiemman työkokemukseni ja oman koulutustaustani perusteella, ettei kunnan taloutta tulkita tai päätöksenteossa huomioida kuntakonsernin talousinformaatiota. Oletin, että kuntakonsernin talousinformaatioon perehtyminen on noin viisi prosenttia siitä, mitä kunnan vastaavaan talousinformaatioon käytettävä aika on. Kuntakonserni on oman ennakko-oletuksen perusteella käsitteenä täysin vieras ja vaikeasti ymmärrettävä sekä sitä kautta tulkittava asia kunnanvaltuutetuille. Kuntakonsernin talousinformaation tulee olla helposti käytettävää ja ymmärrettävää, jotta sitä voidaan hyödyntää.

Ennakkoon ajattelin, että yhtenä tutkimustuloksena kukin tapauskunta voi hyödyntää saatuja tuloksia niin, että tietää, mihin asioihin valtuutetut tarvitsevat koulutusta tai opastusta. Oletin, että jokainen tapauskunta saisi tutkimuksesta apua tiedolla johtamisen kehittämiseen ja saisi käsityksen siitä, mitkä asiat päättäjät kokevat riittäviksi ja mitkä taas puutteelliseksi tai vajavaksi talousinformaatioksi päätöksenteossa. Yhtenä tutkimustuloksena voi olla valtuutettujen kasvanut kiinnostus kuntakonsernin talousinformaation ymmärtämiseen.

4.3 Aineiston keruu

Tutkimuskysymyksiin (-ongelmaan) kerättiin aineistoa haastatteleamalla yhden kunnan kuutta kunnanvaltuutettua. Haastattelut kestivät 26 minuutista 57 minuuttiin. Haastattelut pidettiin pääosin tammikuussa 2018 valmiin kysymysrunгон pohjalta (liite 2). Tutkimusaineistona oli tehty, kirjalliseen muotoon litteroidut haastatteluvastaukset. Valitun tapauksen hallinnosta pyydettiin valtuutettujen yhteystietoja. Saatujen yhteystietojen perusteella haastattelija valitsi haastateltavat. Haastateltavaksi pyrittiin valitsemaan mahdollisimman eri-ikäisiä, eri työtilanteessa olevia tai eri puolueen jäseniä. Haastattelujen analysointia varten haluttiin valita valtuutettuja, joista osa oli ensimmäisen kauden edustajia ja osalla taas takanaan useampi valtuustokausi.

Haastattelut toteutettiin valtuutettujen kotona tai työpisteellä. Haastattelija oli itse suoraan puhelimitse tai sähköpostitse yhteydessä valtuutettuihin heidän halukkuudestaan osallistua tutkimukseen. Osa valtuutetuista suostui heti, ja osa halusi tutustua ensin haastattelukysymyksiin ja tarkemmin aiheeseen. Haastattelukysymykset (liite 2) sekä taustatietolomake (liite 1) toimitettiin valtuutetuille etukäteen tutustuttavaksi, jotta itse haastattelutilanteessa saataisiin mahdollisimman paljon tietoa. Valtuutetuilla oli riittävästi aikaa pohtia vastauksiaan etukäteen. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 70-78.) Haastattelut sujuivat pääasiallisesti hyvin ja koin saavani paljon materiaalia. Konserniosion vastaukset jäivät harmittavan lyhyiksi, mikä toisaalta vastaa hyvin analyysiosiossa alun tutkimuskysymykseen tai -ongelmaan. Vastauksista sai hyvin käsityksen siitä, mitä asioita itse kukin pitää tärkeänä. Osaan kysymyksistä saadut vastaukset olivat lyhyitä, selkeitä ja etukäteen mietittyjä, kun taas niissä kohdissa, joissa koin, ettei valtuutetuilla juuri ole kiinnostusta tai osaamista, tuli annetuista vastauksista välillä hivenen jaarittelevia. Jokaisessa haastattelussa muutin kysymysrunkoa vähän riippuen siitä, miten haastattelu eteni. Koin silti saavani riittävät vastaukset jokaiseen kysymykseen analyysin pohjaksi. Lyhensin myös osaa kysymyksistä selkeämmin ymmärrettäväksi, koska koin, että haastattelukysymyksissä oli jonkin verran toistoa.

Haastattelun pohjalta tehtyä analyysia täydennettiin taustatietolomakkeella (liite 1), jonka pohjalta tehty yhteenveto on avattu kohdassa 5.2. Taustatiedoissa kysyttiin muun muassa koulutus- ja ammattitaustaa sekä puoluetta. Taustatietolomakkeessa pyydettiin arvioimaan omaan mielipiteeseen pohjautuen asteikolla 1-5 kymmentä eri väitettä koskien kunnan tilinpäätöstä eri asiakirjoineen. Asteikossa 1 tarkoitti täysin eri mieltä ja 5 täysin samaa mieltä. Valtuutetut täyttivät taustatietolomakkeen ennen haastattelujen aloittamista. Lomakekyselyn pohjana on käytetty Rostockin yliopistolta saatua pohjaa. Rostockin yliopiston tutkimuksesta on kerrottu kohdassa 1.1.

Lomakekysely toimi tutkimuksen yhtenä kvantitatiivisena aineistona (Tuomi & Sarajärvi 2018, 70-78).

Myös tehtiin haastattelukysymyksiin saatiin pohja Rostockin yliopistosta, josta jokainen haastattelija muokkasi omaan tutkimuskysymykseen sopivan. Jokaisessa tehdyssä haastattelussa oli sama kysymysrunko, mutta vastauksista riippuen pyrin esittämään täsmentäviä kysymyksiä tai jotakin kysymyksiä hypättiin kokonaan yli. Haastattelu jaettiin tutkimuskysymysten mukaisiin teemoihin, joita oli seitsemän:

1. Henkilötiedot taustatietoina (koonti taulukossa 1)
2. Valtuutetun näkemys siitä, missä määrin kuntien tilinpäätös antaa oikean (totuudenmukaisen) ja riittävän kuvan kuntien talouden tilasta.
3. Kuinka usein talousinformaatiota käytetään lähteenä ja mitä saatavilla olevaa talousinformaatiota valtuutettu käyttää
4. Valtuutetun arvio siitä, missä määrin talousarvion toteutumalaskelmat ja toimintakertomus antaa välineen arvioida tilivelvollisten suoriutumista talousarviossa myönnettyjen resurssien käytössä
5. Konsernin talouteen ja konsernitalinpäätökseen käyttöön liittyvät kysymykset
6. Valtuutetun mielipide siitä, kuinka hyvin tilinpäätöskokonaisuus antaa kuntalaisille mahdollisuuden arvioida tilivelvollisen valtuuston ja poliitikkojen suoriutumista
7. Mahdolliset muut asiat, jonka valtuutettu haluaisi tuoda esille koskien kunnan talouden arviointia ja talousarvio- sekä tilinpäätösinformaatiosta

Jokainen teema sisälsi tarkentavia apukysymyksiä, joita oli osiosta riippuen viidestä kahteenkymmeneen. Haastattelukysymyksiin lisättiin varsinkin kuntakonsernin taloutta ja tilinpäätöstä koskevia täsmennyksiä, jotta oman tutkimukseni konserninäkökulmaan saatiin riittävä aineisto. Haastattelussa moni kysymys muistutti toisiaan, mutta samantyyppisten kysymysten hivenen erilainen muoto auttaa analysoimaan, kuinka hyvin valtuutettu tosiasiallisesti taloustermistön ja sisällön hahmottaa. Samalla nähtiin, pysyivätkö annetut vastaukset samanlaisina läpi haastattelun. Haastattelulomake tarkentavine kysymyksineen on liitteessä 2. Haastattelukysymykset on käyty läpi ohjaavan opettajan kanssa ennen haastatteluiden aloittamista.

4.4 Tutkimusaineiston analysointiprosessi

Tutkimusaineiston analyysi jaotellaan kolmeen eri luokkaan sen perusteella, miten teoria ohjaa sekä millaisen merkityksen se saa analyysissa:

- Teorialähtöinen aineistoanalyysi
 - Analyysi, joka nojautuu valmiisiin aikaisempien tutkimusten perusteella luotuihin raameihin, jolloin analyysin taustalla testataan aikaisemman tiedon paikkansapitävyys uudessa yhteydessä
- Teoriasidonnainen aineistoanalyysi;
 - Analyysi, jossa on sekä teoria- että aineistolähtöinen analyysi, jossa teorialähtöisyys toimii apuna analyysin etenemisessä
- Aineistolähtöinen analyysi
 - Analyysi, jonka tavoitteena tutkimusaineistosta saadaan luotua teoreettinen lopputulos (Puusa & Juuti 2011, 120-122.)

Koska tutkimusaineistona on valtuutettujen käsitykseen perustuvat haastattelut, on analyysitapa sisällönanalyysi. Tarkoitus oli selvittää, millä tasolla kuntapäätäjien talousinformaation käyttö päätöksenteon tukena on. Lisäksi analyysissä selviää, millaisia eroja päättäjien vastauksissa on ja pohditaan vastausta siihen, mihin näkemykset pohjautuvat. Tuomi ym. (2018) mukaan sisällönanalyysillä ei keskitytä puhutun kielen merkityksiin tai prosesseihin vaan puhuttuun kieleen ja tässä tapauksessa valtuutettujen omaan käsityksen ilmi tuomiseen. Haasteen analysointiin voi tuoda kysymysten ymmärtäminen, koska haastattelussa osapuolet tekevät päätelmiä osapuolten ajatuksista. Tulkinta voi vaikeutua, jos osapuolilla ei ole yhtenäistä sanastoa tai termistöä tai jos osapuolet ymmärtävät asian tahtomattaan tai tahallisesti eri tavalla.

Tutkijan tulee tiedostaa ja kuvata oma suhteensa ilmiöön, ja sen pohjalta mahdollinen vaikutus tutkimuksen tekemiseen, sillä tutkijan omat lähtökohdat voivat vaikuttaa aineistoon, rajauksissa tehtäviin valintoihin sekä omaan asemaan. Tutkijan tekemiin valintoihin voi vaikuttaa esimerkiksi tutkijan henkilökohtaiset kokemukset tai yhteiskunnallinen asema. (Jokinen, Juhila & Suoninen 1999, 211-214.)

Oma suhde tutkimusaineistoon ja tutkimusympäristöön on läheinen. Tutkielmaa aloittaessa minulla ei ollut tiedossa kunnallishallinnon työpaikkaa, mutta gradun edetessä tutkielmasta oli apua omassa työssä tiedolla johtamisen kehittämiseen. Haastattelut pyrittiin aiheiden kautta toteuttamaan niin, ettei haastattelijalla ollut mitään vaikutuksia saamiinsa vastauksiin tai siihen malliin, mitä kukakin koki,

että haastatteliija olisi vastauksilta halunnut. Koska itse ammattini puolesta ymmärrän taloustermistön ja tiedän taustat lukujen ja informaatiovaatimusten takana, on aineistoanalyysin keinona oma työkokemus, ammattitaito ja havainnointi. Haastatteluissa omasta työkokemuksta on hyötyä, sillä pystyin haastatteluissa esittämään epäselvissä kohdissa tarkentavia kysymyksiä. Työkokemuksestani tilinpäätöksen ja talousarvion laadinnan ammattilaisena on hyötyä siinä, että oman kokemuksen ja havainnoinnin kautta tiedän, mikä talousinformaatio tulisi olla tärkeintä, eli mitkä osiot ovat niitä, joilla on oleellisin merkitys oikean ja riittävän kuvan muodostamiseksi. Halusin ottaa mukaan konserniaseman erityisnäkökulmana, sillä konsernitalinpäätöksen vaatimukset tiukentuvat ja tarkentuvat vuosittain tai vähintään aina, kun yleisohjeita talousinformaation laadinnasta päivitetään. Tämä on yksi peruste sille, miksi julkishallinnossa konserniajattelun merkitys korostuu myös tulevaisuudessa.

Tuomi ym. mukaan (2018) aineiston analyysi on kolmivaiheinen:

1. Aineiston redusointi (pelkistäminen)
2. Aineiston klusterointi (ryhmittely)
3. Teoreettisten käsitteiden luominen (abstrahointi)

4.4.1 Haastatteluaineistot

Tuomi ym. mukaan (2018) laadullisessa sisällönanalyysissä aineisto rakentuu tiiviiseen, selkeään ja yhtenäiseen muotoon informaatioasisällön säilymiseksi. Silloin aineistosta voidaan tehdä luotettavia ja objektiivisia, systemaattisesti laadittuja johtopäätöksiä. Empiirisen aineiston analyysin pohjana toimivat haastattelut, jotka on nauhoitettu nauhurille ja tallennettu tietokoneelle. Nauhoitetut haastattelut kirjoitettiin tekstimuotoon, eli litteroitiin, analysoinnin helpottamiseksi Tampereen yliopiston toimesta. Toisessa vaiheessa kirjoitin ylös tutkimuksen oleelliset tutkimuskysymykset, jonka jälkeen kuuntelin kuuden haastattelun ääninauhat läpi ja poimin tehdyistä litteroinneista oleelliset vastaukset lukemalla aiemmin kuunnellut, litteroidut haastattelut läpi. Tämä oli niin kutsuttu pelkistämisvaihe. Muiden kolmen valitun casekunnan haastatteluaineistot, joita oli 13, oli saatavana vain litteroidussa muodossa.

Pelkistämisvaiheen jälkeen ryhmittelin ja pilkoin aineiston alla oleviin konserniosion tutkimuskysymyksiin, siten että saman aiheen vastaukset olivat samassa kategoriassa. Tiivistin aineistoa, mutta keskityin myös huomioimaan mahdolliset vaihtelut, eli poimin kaikki toisistaan päinvastaiset näkökulmat osaksi aineistoa. Aineistossa mukana olevat epäolennaisuudet tai

vastaukset, jotka eivät vastanneet tutkimuskysymyksiin, jätettiin pois tutkimuksesta. Ristiriitojen tai eri näkemysten esiin tuonti toi aineistoon monipuolisuutta ja syvyyttä. Tutkimuksessa pyrittiin huomioimaan myös, mikäli valtuutettu ei osannut johonkin kysymykseen vastata. Se oli yksi tulos. Konserniosion haastatteluiden osalta ei voida analysoida, onko esimerkiksi puolueella tai kokemuksella vaikutusta vastauksiin. Konserniosion kysymyksistä osan pystyi ryhmittelemään selkeisiin vastausvaihtoehtoihin. Lopuksi kokosin oleelliset teoreettiset käsitteet niin haastattelukysymyksistä kuin vastauksista ylös. Termit oli avattava tutkimuksen alkuosassa empiirisen aineiston tueksi. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 75-119.)

Konsernin koskevat haastattelukysymykset ja niiden vastaukset jaoteltiin seuraavasti:

- Kuinka hyvin valtuutetut tuntevat oman kuntansa konsernin ja millainen käsitys heillä on oman kuntansa konsernin taloustilanteesta sekä muuttuuko kuntakonsernin taloustilanne, jos verrataan sen talousinformaatiota ns. peruskunnan talousinformaatioon?
- Kuinka hyvin valtuutetut tuntevat konsernin laadintaperiaatteet?
- Kuinka paljon valtuutetut käyttävät aikaa konsernin talousinformaatioon suhteessa kunnan talousinformaatioon?
- Mitkä asiat kiinnostavat kuntakonsernin osalta huomion tai mitä asioita pitää konsernin tuottaman informaation osalta tärkeänä?
- Vaikuttaako konsernista saatavaan käsitykseen ja informaatioon muut informaatiolähteet?

Valitun casekunnan haastateltavien osalta haastateltavat eroteltiin kuudella kirjainnumeryhdistelmällä (H1, H2, H3, H4, H5 ja H6). Käsiteltäessä konsernin erityisnäkökulmaa, tuli kirjainnumeryhdistelmiä edellä mainitun H1-H6 lisäksi aina H19 asti ja käsiteltäviä kuntakonserneja neljä. Valitun casekunnan peruskuntaa koskevia vastaustuloksia on vain sivuttu luvussa viisi. Peruskunnan tuloksissa, kohdassa 5.1.1. viitataan yhteen aiempaan tutkimukseen nostaen esiin mahdolliset eroavaisuudet aiempaan tehtyyn tutkimukseen. Kirjainnumeryhdistelmällä pyrittiin varmistamaan, että voitiin kirjoittaa, mitä kukin haastateltava on sanonut ilman, että tarvitsi mainita haastateltavan nimeä tai edustamaansa kuntaa. Haastattelukysymysten ryhmittelyssä pyrittiin ottamaan huomioon, että sama vastaus voi vastata useampaan tutkimuskysymykseen. Tutkimuksen tulosten tulkinta ja tarkempi analyysi alla kerrottujen vastausten perusteella on esitetty luvussa viisi. Tutkimustulosten perusteella tehdyt johtopäätökset on esitetty luvussa kuusi. Tässä luvussa on siis tiivistetty haastatteluaineisto 19 haastattelun osalta.

4.4.2 Käsitys kuntakonsernin talousinformaatiosta

Etsittäessä vastausta tutkimuskysymykseen siitä, millainen käsitys kuntakonsernin talousinformaatiosta valtuutetuilla on, jaottelin kysymykset kolmeen alakysymykseen, joista saadut vastaukset ensimmäiseen kahteen kysymykseen on selkeästi jaoteltu luvussa 5 taulukon muotoon:

1. Kuinka hyvin tunnet oman kuntansa konsernin?
2. Millainen käsitys sinulla on oman kuntansa konsernin taloustilanteesta; hyvä, kohtalainen vai huono?
3. Muuttuuko käsitys kuntasi taloustilanteesta, jos mukaan otetaan kuntakonsernin näkökulma?

Ensimmäisestä kysymyksestä saadut vastaukset ja aineisto osoittavat, ettei kukaan valtuutetuista vastannut kysymykseen luettelemalla esimerkiksi kaikkia kunnan konserniin luokiteltuja yhteisöjä, vaan suurin osa valtuutetuista ajatteli tuntevansa kuntakonsernin hyvin. Kysymys oli muotoiltu mielipidekysymyksen muotoon eikä vastauksista voida muodostaa täysin oikeaa käsitystä, sillä vastauksissa ei pyydetty erittelemään kuntakonserniin kuuluvia yhteisöjä sen tarkemmin. Esimerkiksi eräs valtuutettu (H8) totesi, että hän luulee tuntevansa kuntakonsernin. Yksi haastateltava (H9) mainitsi puolestaan, että ”—mä pystyn kyllä luettelemaan ne suurin piirtein.” Kolmas esimerkki saatujen vastausten monitulkintaisuudesta oli, kun eräs haastateltava (H16) vastasi kysymykseen seuraavasti: ”Eli onks tää nyt se mihin kunnan kuuluu nää kaikki liiketoiminnot, vai puhuuk s tää nyt kuntaliitosta?” Yksi valtuutettu (H18) antoi kuntakonsernin tuntemisesta itselleen kouluarvosanaksi 8,5 asteikolla neljästä kymmeneen. Neljästoista haastateltava (H14) vastasi, ettei häntä kiinnosta konsernitilinpäätöksessä mikään, koska hän ei ymmärrä siitä mitään. Viimeinen (H19) haastateltava totesi oman kunnan kuntakonsernista kysyttäessä, että ”—pakko myöntää, että toisesta korvasta sisään ja toisesta ulos”.

Seuraava oleellinen kysymys, joka valtuutetuille esiteltiin kuntakonsernin taloustilanteen muodostamisesta, oli arvio siitä, millainen kuntakonsernin taloustilanne on. Tilannetta pyydettiin arvioimaan asteikolla hyvä, kohtalainen tai huono. Suurin osa valtuutetuista vastasi kysymykseen yhdellä tai kahdella lauseella. Osa valtuutetuista myös vastasi, ettei osaa vastata tai muodostaa arvioita konsernin taloustilanteesta. Yksi valtuutettu (H10) kertoi tuntevansa konsernin hyvin, koska toimii tarkastuslautakunnassa, mutta puolestaan eräs haastateltava (H14) vastasi, että huono ja tarkensi, että hänen käsityksensä taloustilanteesta on huono, koska ei osaa arvioida. Hän myös täsmensi, että ”no se ainakin näkyy olevan plussalla, sehän on ihan hyvä”. Samoilla linjoilla arvoinnissa oli toinenkin haastateltava (H15): ”Ylijäämä ylijäämä niin niin, ei se nyt jos ei hirveen hyvä mut ei se nyt niin hirveen huonokaan—”. Yksi valtuutettu (H7) puolestaan kertoi

kuntakonsernin taloustilanteen olevan mielestään hyvä, mutta samalla totesi osan yhtiöistä olevan tarpeettomasti yhtiöitetty, jolloin päätösvalta on siirtynyt kauemmas valtuuston toimivallasta. Tässä kohtaa hän (H7) viittasi myös osakeyhtiölakiin. Kaksi valtuutettua (H17 ja H18) vastasi taloustilanteen olevan sama kuin kunnalla, mutta eivät suoraan vastanneet, onko tilanne hyvä, kohtalainen vai huono. Eräs valtuutettu (H16) kysyi haastattelijalta vastauksenaan, että ”onks muut osoittanu huolta?”.

Kysyttäessä siitä, muuttuuko valtuutettujen käsitys kunnan taloustilanteesta, kun huomioidaan konsernin taloustilanne, ei saatua aineistoa voida analysoida taulukon avulla. Ensimmäinen haastateltava (H1) huomautti, että tilanne muuttuu varsinkin velkamäärän osalta, mutta senkin osalta parempaan suuntaan ollaan menossa eikä konsernin velkamäärä haitanne, kun emo (kunta) on terveellä pohjalla. Toinen haastateltava (H2) puolestaan arvioi tilanteen vähän heikkenevän, muttei usko, että tilanne heikkenee niin, että oltaisiin kriisikuntatasolla. Seuraavat haastateltavat (H3 ja H4) arvioivat, että kokonaisuus huononee. Viides haastateltava (H5) arvioi, että osalla kuntakonserniyhtiöistä taloustilanne on parempi ja osalla taas huonompi, mutta on parantunut vähän. Kuudes haastateltava (H6) totesi vain, että kuntaan verrattuna tilanne huononee. Seitsemäs haastateltava (H7) kertoi, että hän ei näe järkeä siinä, että osa toiminnoista on tarpeettomasti yhtiöitetty, kun tilanne ei konsernissa ole juuri muuttunut. Viisi valtuutetuista (H8, H14, H15, H17 ja H18) olivat sitä mieltä, ettei konsernin talousinformaatio muuta kunnan taloustilannetta oleellisesti.

Yhdeksäs haastateltava (H9) kuvaili, että jos kunnan taloustilanteen arvosanana olisi kahdeksan, ei hän pystyisi välttämättä antamaan samaa konsernille. Kymmenes valtuutettu (H10) totesi, ettei taloustilanne välttämättä ole niin hyvä, kuin emolla (kunnalla), mutta kyllä se on ihan ok. Seuraava haastateltava (H11) kuvaili tilanteen muuttuvan keskinkertaiseksi ja kahdestoista valtuutettu (H12) taas paremmaksi. Kolmastoista haastateltava (H13) totesi, ettei kauhean paljon muutu, mutta hiukan rasittaa. Kuudestoista valtuutettu (H16) analysoi, että koska kuntakonsernin talousasioista ei juuri puhuta, eivät ne voi olla oleellinen osa taloutta. Viimeinen haastateltu valtuutettu (H19) kertoi, ettei pysty vastaamaan.

Kysyttäessä valtuutetun arviota kuntakonsernin taloustilanteesta yksi haastateltava (H1) nosti esiin omistajaohjauksen tärkeyden:

”—Tietenkin sanovat, että mie oon pilkunviilaaja noissa, puheenjohtajan hommissa, mutta mie olen kuitenkin omalta osaltani vaatinu, että koska me ollaan tilivelvollisia, niin silloin täytyy myöskin pystyä vaatimaan, että asiat hoidetaan mahdollisimman parhaalla tavalla. Ja

käyn tilintarkastajan kanssa myöskin niitä keskusteluja, että on pidetty semmosia, ja kunnan kanssa on pidetty kehittämiskeskusteluja myöskin, että omistajanohjaus on se tärkeä rooli myöskin.”

Samantyylinen analyysi nousi ilmi esimerkiksi erään valtuutetun (H7) kommentissa, kun hän nosti esiin konserniyhtiön osakepääoman korotuksen kysyttäessä tietojen riittävyttä osana talousanalyysiä: ”--Elikkä kun näit on sitte yhtiöitetty näitä toimintoja niin nythän sitte siellä tulee semmonen ongelma vastaan, että (näistä) yhtiöis(tä)hän ei sitten julkisuuslainsäädäntö toimi sillä tavalla, niin kuin noin kunnan omassa toiminnassa--.”

4.4.3 Kuntakonsernin laadintaperiaatteet

Seuraava tutkimuskysymys koskee sitä, kuinka hyvin valtuutetut tuntevat kuntakonsernin laadintaperiaatteet eli ymmärtävät logiikan esimerkiksi konsernitilinpäätöksen laadinnan vaiheista tai säädöksistä. Haastattelukysymys oli esitetty niin, että siinä haettiin vastausta joko vastaamalla kyllä tai ei. Tutkimustulokset on esitetty luvun 5 taulukossa 5.

Muutama valtuutettu vastasi kysymykseen monisanaisemmin. Yksi valtuutettu (H7) kertoi, että laadintaperiaatteista hän ei osaa sanoa, mutta hän (H7) päättelee siitä, että koska tilintarkastaja ja tarkastuslautakunta ovat ne hyväksyneet, niin ilmeisesti talousraportointi myös konsernin osalta on laillisesti tehty. Kaksi valtuutettua (H1 ja H9) perustelivat tuntevansa laadintaperiaatteet, koska toimivat tytär- tai osakkuusyhteisöjen hallituksessa. Eräs haastateltava (H12) totesi kuntakonsernin laadintaperiaatteiden olevan samanlaiset kuin kunnan. Yksi valtuutettu (H13) totesi tietävänsä jotain laadintaperiaatteista ja toinen valtuutettu (H16) totesi, että ”—Kyl mennään ihan nytte sitten hifistelyyn—”. Osa haastateltavista odotti, että kysyjä täsmentää haluttua vastausta tai johdattelee syvemmin aiheeseen. Toiseksi viimeinen haastateltava (H18) puolestaan kertoi, ettei hänestä olisi kirjanpitäjäksi, mutta päällisin puolin tuntee laadintaperiaatteet. Viimeinen vastaaja (H19) pohti asiaa ikään kuin kokeena ja kertoi, että jos pitäisi tentissä vastata, ei hän luultavasti läpäisisi tenttiä.

4.4.4 Ajankäyttö kuntakonsernin talousinformaatiossa

Seuraava kysymys kuntakonsernin talousinformaatiosta koski valtuutettujen ajankäyttöä eli valtuutettujen tuli arvioida, kuinka paljon he käyttävät aikaa konsernitilinpäätökseen suhteessa

kunnan talousinformaatioon. Ensimmäinen valtuutettu (H1) totesi ajankäytöstään, että tutustuu konsernin talousinformaatioon yhtiöiden hallituksessa läpikäytävän informaation kautta. Toinen haastateltava (H2) tiivistä ajankäyttönsä todeten, että konsernitilinpäätöstä tulee vain pikaisesti selattua, ehkä jopa liian vähäisesti. Kolmas haastateltava (H3) totesi, että käyttää konsernitilinpäätöstä kunnan tilinpäätöksen kanssa käsi kädessä. Hän (H3) kuvaili miettivänsä kunnan taloutta kokonaisuutena huomioiden konserninäkökulman. Yksi valtuutettu (H4) kuvaili käyttävänsä kuntakonsernin tilinpäätöksen läpikäyntiin prosentin tai kaksi, lähinnä selailutasolla, siitä mitä käyttää kunnan tilinpäätökseen. Viides haastateltava (H5) totesi lukevansa konsernitilinpäätöksen läpi. Seuraava valtuutettu (H6) arvioi, ettei ole käyttänyt kymmentä prosenttia enempää aikaa. Seitsemäs valtuutettu (H7) perusteli, että konsernitilinpäätöstä on ”—pakko lukea rinta rintaan, koska kunta on niin paljon yhtiöittänyt näitä toimintojaan—”. Kahdeksas valtuutettu (H8) arvioi käyttävänsä samalla lailla kun kunnan puolenkin, eli tilanteen ja tarpeen mukaan. Yhdeksäs valtuutettu (H9) totesi ottavansa kokonaiskuvassa yhteisen tilinpäätöksen eteensä ”—velan määrä per asukas, ni se olis niin kovin näppärää uskoa, --toinen mokoma lisää”.

Pari haastateltavaa (H10 ja H15) arvioi käyttävänsä konsernin talousinformaation (konsernitilinpäätöksen) läpikäyntiin vähän aikaa ja pari haastateltavaa (H13 ja H14) todella vähän. Neljästoista haastateltava (H14) arvioi käyttävänsä ainoastaan 0,1 prosenttia kunnan talousinformaation ajankäyttöön verrattuna. Eräs valtuutettu (H11) arvioi käyttävänsä aikaa vain 20 prosenttia siitä, mitä kunnan talousinformaatioon ja seuraava valtuutettu (H18) puolestaan kertoi käyttävänsä 10 prosenttia siitä, mitä kunnan talousinformaatiosta. Kaksi valtuutettua (H17 ja H19) arvioivat ajankäytön olevan kahdesta viiteen prosenttia, muttei enempää. Yksi valtuutettu (H12) perusteli ajankäytön olevan vähäistä, koska konserni on pieni verrattuna muihin kuntiin. Eräs valtuutettu (H16) totesi selaavansa konsernin talousinformaation aika nopeasti läpi.

4.4.5 Kuntakonsernin talousinformaation tärkeys

Haastattelun seuraavassa osiossa valtuutettujen tuli arvioida, mitkä asiat kiinnittävät kuntakonsernin osalta huomion tai mitä asioita valtuutettu pitää konsernin tuottaman informaation osalta tärkeinä. Ensimmäinen valtuutettu (H1) kertoi huomion kiinnittyvän kieroutuneeseen, kasvavaan kulurakenteeseen ja toinen valtuutettu (H2) puolestaan pohti, onko konsernia hoidettu riittävän hyvin eli onko kaikki voitava tehty. Seuraava valtuutettu (H3) toi esille jo kunnan talousinformaatiota

käsiteltäessä ja kysyttäessä sitä, missä määrin kunnan tase kuvastaa oikein ja läpinäkyvästi kunnan varallisuutta seuraavan kommentin:

”—Mutta sitte ku mie otan sen, esimerkiksi sen (tytäryhtiön nimi poistettu) joka on suuri miinus tässä kunnan taloudessa, niin sieltä taas palataan siihen, että mennähän, sille asteelle että ei kunnan, vaikka kunnalla on rahhaa, sillä on, se on lähes velaton. Mutta se, semmonen salanen velka piilee sitten siellä (tytäryhtiön nimi poistettu) joka liittyy konsernitilinpäätökseen.”

Neljäs valtuutettu (H4) totesi ainoastaan, ettei hänellä ole kauhean suurta intressiä konsernitilinpäätöksestä ja viidenneltä haastateltavalta (H5) ei saatu suoraa vastausta. Kuudes valtuutettu (H6) nosti esiin rakennelmien rappeutumisen. Yksi valtuutettu (H7) kertoi kiinnittävänsä huomiota kysymyksiä herättäviin, tappiollisiin, kunnan omistamiin yhtiöihin, joiden sulkemista tai lakkauttamista osa puolueista vaatii. Myös pari muuta valtuutettua (H15 ja H19) kertoivat huomioivansa asioita, jotka ovat hirveästi miinuksella tai niihin tappiollisiin toimintoihin, jotka nousevat esimerkiksi kokouksissa keskustelun pohjalta esille.

Kaksi valtuutettua (H8 ja H11) pohtivat kiinnittävänsä huomion yhtiöiden toiminnallisiin tavoitteisiin ja niissä onnistumisiin, eli konsernitilinpäätöksen sanallisiin arvioihin. Kaksi valtuutettua (H9 ja H12) kertoivat pitävänsä tärkeänä velat per asukas -tunnuslukua ja lainamäärää. Toinen heistä (H12) kertoi myös nostavansa esiin tärkeänä taloudellisuuden ja tuloksellisuuden. Kymmenes haastateltava (H10) kertoi huomioivansa konsernin vuosituotet. Seuraava haastateltava (H13) totesi, ettei huomio kiinnity oikeastaan mihinkään. Kaksi valtuutettua (H14 ja H16) kertoivat pitävänsä tärkeänä lähinnä omistussuhteeseen ja kannattavuuteen liittyviä asioita. Eräs valtuutettu (H18) kertoi pitävänsä tärkeänä maksuosuuksia ja niiden kasvua. Ainoastaan yksi valtuutettu (H17) kertoi suoraan, ettei osaa vastata, ”—kun ei tarkkaan tiedä sitä, mitä kaikkee siinä konsernitilinpäätöksessä nyt sitten on, lisänä.”

4.4.6 Kuntakonsernin mahdolliset muut informaatiolähteet

Viimeisenä konsernin talousinformaatioon liittyvänä haastattelukysymyksenä oli, että vaikuttaako taloustilanteesta saatavaan käsitykseen mahdolliset muut tiedonlähteet tai keskustelut, kuin itse nämä tilinpäätöslaskelmat ja konsernin sanallinen tilinpäätöstieto. Vastausvaihtoehdot ryhmiteltiin kyllä, vähän ja ei- vastausvaihtoehtoihin. Yhteenveto vastauksista on koottu taulukkoon 6 kohdassa 5.1.6. Suurin osa vastauksista tuli kyllä tai ei- muodossa. Eräs valtuutettu (H4) arvioi, että saatava tieto

esimerkiksi tytäryhtiön toimitusjohtajalta lisää kiinnostusta, mutta ei vaikuta päätöksiin. Moni valtuutettu, esimerkiksi ensimmäinen haastateltava (H1), kertoi keskustelelevansa tytäryhtiön hallituksen kanssa usein, jota kautta saa tärkeää talousinformaatiota.

Valtuutettujen informaatiolähteiksi yksi haastateltava (H12) mainitsi kuntalaiset ja konserniin kuuluvien yhtiöiden henkilökunnan, kun taas toinen valtuutettu (H14) mainitsi muut poliitikot. Eräs haastateltava (H15) totesi, että puheita kyllä liikkuu, mutta konsernin tilinpäätöstieto on se, johon tulee luottaa. Kuudestoista haastateltava (H16) mainitsi käyttävänsä muina tietolähteinä esimerkiksi lehtiä tai kokouksen jälkeen käytävää keskustelua.

4.4.7 Kyselylomakkeen yhteenveto

Kvantitatiivisia eli määrällisiä tuloksia tutkimukseen kerättiin lomakekyselystä (liite 1), jossa kuntapäättäjät arvioivat asteikolla yhdestä viiteen kuntansa tilinpäätöksen hyödyntämiseen liittyviä väitteitä. Asteikolla vastaus yksi ilmaisi valtuutetun olevan täysin eri mieltä ja asteikolla vastaus viisi ilmaisi valtuutetun olevan täysin samaa mieltä. Taustalomakkeessa ei kysytty ollenkaan arvioita konserni-informaatiosta tai talousarviosta. Vastaajina oli kuusi valtuutettua. Kuudesta vastaajasta kolme oli miehiä ja kolme naisia. Taustalomakkeet on tässä tutkimuksessa huomioitu ainoastaan valitun casekunnan kuuden (H1-H6) haastattelun osalta.

Kaikki valtuutetut (H1-H6) arvioivat väittämän yksi perusteella käyttävänsä tilinpäätöstä usein tai silloin tällöin. Väittämän kaksi perusteella, koskien tilinpäätöskokonaisuuden tarpeetonta monimutkaisuutta, vastaukset hajaantuivat enemmän niin, että yksi vastaaja oli osittain eri mieltä ja yksi taas osittain samaa mieltä. Kuusi valtuutettua arvoivat tilinpäätöskokonaisuuden käyttäjäystävällisyyttä arvoilla 3-4 eli hajonta oli pientä. Pääasiassa valtuutetut pitivät tilinpäätöskokonaisuutta käyttäjäystävällisenä. Kuuden valtuutetun arvioidessa talousasiantuntijan apua osana tilinpäätöksen käytettävyyttä hajaantui vastaukset välille 2-4. Huomionarvoista tässä vastauksessa oli se, että ensimmäisen kauden valtuutetut olivat osittain eri mieltä, kun taas useamman kauden valtuutetut olivat sillä kannalla, että talousasiantuntijan apu on tarpeen. Ainoastaan yksi valtuutettu kuudesta oli täysin samaa mieltä siitä, että kuntaa kuvaava laaja informaatio on hyvin koottu yhteen tilinpäätöksessä eikä yksikään valtuutettu ollut myöskään osittain tai täysin eri mieltä, sillä vastausten keskiarvona on 3,83 (korkein keskiarvo).

Kysyttäessä vastausta siihen, sisältääkö kunnan tilinpäätös liikaa epäjohdonmukaisuutta tai ristiriitoja, vastaukset hajaantuivat. Yksi valtuutettu oli täysin eri mieltä, ja yksi taas osittain samaa

mieltä. Muut neljä valtuutettua olivat heidän välissään. Väittämä ”uskon, että suurin osa ihmisistä pystyy omaksumaan tilinpäätöstiedon nopeasti” oli ainoa, jossa vastauksia saatiin molempiin ääripäähän. Yksi valtuutettu oli asiasta täysin eri mieltä, kun taas kaksi valtuutettua oli täysin samaa mieltä. Keskiarvoksi tuli tasan kolme. Ainoa, johon ei saatu yhtään vastausta kysymyksessä seitsemän, oli osittain samaa mieltä. Kysyttäessä valtuutetun mielipidettä siitä, että onko kunnan tilinpäätöstiedon käyttäminen hankalaa, saatiin alhaisin keskiarvo tuloksissa (2,17). Viisi kuudesta valtuutetusta olivat osittain eri mieltä, ja vain yksi vastasi ”ei samaa eikä eri mieltä”.

Kun valtuutettuja pyydettiin vastaamaan siihen, kuinka he kykenevät käyttämään kunnan tilinpäätöstietoja varmallalla tavalla, vastaukset olivat arvojen 3-4 välillä. Kunnanvaltuutetut kokivat käyttävänsä niitä tietoja, joita käyttävät tilinpäätökseltä, varmallalla tavalla. Huomionarvoista oli tämän väittämän kohdalla se, ettei valtuustokokemusvuosilla tai työtaustalla ollut selkeitä vaikutuksia vastauksien jakaantumiseen. Viimeisen väittämän kohdalla vastaukset hajaantuivat arvojen 1-4 välille niin, että ainoastaan yksi vastaaja oli täysin eri mieltä ja yksi taas osittain samaa mieltä. Viimeisen väittämän lisäksi ainoastaan väittämän kuusi kohdalla vastaukset jakaantuivat 1-4 arvojen välille eli näissä kahdessa vastauksessa hajonta oli suurin vastausten välillä.

4.5 Tutkimuksen arvioitavuus ja luotettavuus

Keskeiset termit tutkimuksen arvioitavuuteen ja luotettavuuteen ovat validiteetti ja reliabiliteetti. Laadullisessa tutkimuksessa reliabiliteetti kuvaa tutkimuksen ristiriidattomuutta ja validi tieto sitä, että pystytään osoittamaan, että väitteet tai johtopäätökset ovat totuudenmukaisia. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 253-254.) Tuomi ym. (2018) mukaan luotettavuuden arviointiin ei ole yksiselitteisiä ohjeita, mutta olennaista tutkimuksen toteutuksen kannalta on objektiivisuus. Tutkimuksen reliabiliteetilla tarkoitetaan mittaustulosten toistettavuutta ja kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia. Tutkimuksen validiteetilla tarkoitetaan puolestaan tutkimuksen pätevyyttä, eli valitun tutkimusmenetelmän tai mittarin kykyä mitata täsmälleen sitä, mitä on tarkoitus. Tutkimuksen validiteettia ja reliabiliteettia varmistaa laadullisessa tutkimuksessa muun muassa tutkijan kattavat perustelut johtopäätöksille ja tutkijan tarkka selostus tutkimuksen toteuttamistavasta. Validiteettia tarkentaa useamman tutkimusmenetelmän käyttö. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 232–233.) Tutkimuksen luotettavuuden kannalta merkittävintä on hankitun aineiston pohjalta tehty perustelut. Luotettavassa tutkimuksessa tutkija pystyy osoittamaan analyysimenetelmän käytön. (Eriksson & Kovalainen 2016, 304–305; Maxwell 1992.)

Laadullista sisällönanalyysia ei voida arvioida pelkästään reliabiliteetilla ja validiteetilla vaan arvioinnissa voidaan käyttää luotettavuuden lisäksi myös tutkimuksen riippuvuutta, siirrettävyyttä ja vahvistettavuutta (Eriksson & Kovalainen 2016, 307). Luotettavuuteen voidaan käyttää neljää kriteeriä, joista totuudellisuus kuvaa sitä, että tutkija pystyy kertomaan työstään yksityiskohtaisesti. Uskottavuus puolestaan osoittaa tutkijan perehtyneisyyden tutkittavaan aiheeseen, aineiston yksityiskohtaiseen kuvaukseen ja havaintojen kautta tehtyjen johtopäätösten todentamiseen. Tutkija osoittaa siirrettävyyden kommentoimalla tulosten vastaavuutta ja eroja verrattuna aikaisempiin tutkimuksiin. Vahvistettavuudella tutkija tunnistaa laadullisen tutkimuksen subjektiivisuuden ja riippuvaisuuden tutkijan omaan taustaan ja havainnointikykyyn, mutta pyrkii analysoimaan ja raportoimaan ilman, että esittää perusteettomia mielipiteitään tai arvosteluja. (Eriksson & Kovalainen 2016; 294–307.)

Tutkimus on pyritty jakamaan selkeäksi kokonaisuudeksi, jossa avataan tehdyt tutkimusvalinnat. Perustelut tehdään aiempiin tutkimuksiin, kirjallisuuteen ja oman tutkimusaineiston sisältöön pohjautuen. Tutkimusraportissa on pyritty osoittamaan oleellinen informaatio ja valinnat. Siirrettävyydellä pyritään osoittamaan eroja ja yhtäläisyyksiä aiempiin tuloksiin. Vahvistettavuuden osoittaakseen tutkija tuo uusia näkökulmia tai tuloksia esiin esimerkiksi haastatteluaineiston ja oman havainnoinnin perusteella.

Tutkimuksessa, jossa yhtenä tutkimusmuotona on oma havainnointi, on pyritty puolueettomuuteen niin, että haastateltavien kertomuksissa ei vaikuttaisi tutkijan oma näkemys siihen, miten hän analysoi, kuulee tai havainnoi haastateltavien vastauksia. Omalla näkemyksellä tarkoitetaan esimerkiksi tutkijan ikää, uskonnollista vakaumusta, poliittista asemaa tai virka-asemaa. Laadullisessa tutkimuksessa väistämättä osittain edellä mainittu tapahtuu, sillä tutkija luo ja tulkitsee tutkimusasemaa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 131-138.)

Haastatteluja oli tässä tutkimuksessa kuusi koskien pelkkää kunnan talousinformaation käyttöä, mutta konsernin talousinformaation käyttöä koskevassa haastattelussa oli yhdeksäntoista haastateltavaa. Haastateltavien valinnat vaikuttavat tutkimuksen arvioitavuuteen ja luotettavuuteen, sillä eri henkilö- ja kuntavalinnoilla voi olla vaikutusta tutkimustuloksiin. Tässä tutkielmassa aineiston analyysiin vaikuttaa tutkijan oma tausta ja omat kokemukset. Aineiston analyysissa vahvuus on ensimmäisen kuuden haastattelun osalta se, että pystyn sekä äänitetyistä että luettavaan muotoon muutetusta aineistosta poimimaan oleelliset asiat, kun esimerkiksi äänenpainot ovat tulkittavissa. Tutkimuksessa käy myös hyvin ilmi haastateltavien omat tulkinnat eli se, että miten eri tavoin osa valtuutetut ymmärsivät kysytyt kysymykset. Konserniaseman esiin tuonnissa vaikeutta tuottaa se, etteivät kolmentoista haastattelun ääninauhat olleet käytettävissä. Kolmentoista haastateltavan osalta ei

myöskään ollut käytettävissä kyselylomakkeita, joista voitaisiin vetää johtopäätöksiä vastausten tueksi esimerkiksi siitä, onko valtuutetun valtuustokokemuksella tai puolueella merkitystä saatujen vastaustulosten osalta. Tutkimuskysymykset olisi vielä voinut muotoilla hieman paremmin, jos tutkimukseen olisi sisältynyt niin sanottu koehaastattelu, sillä osa kysymyksistä oli lähes samankaltaisia. Koskisen ym. (2005) mukaan reliabiliteettia voi lisätä kysymällä sama kysymys eri muodossa moneen kertaan.

Tämän tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia lisää se, että tutkimus osa laajempaa kokonaisuutta. Tutkimuksen luotettavuuteen ja arviointiin pyrittiin tuomaan syvyyttä sillä, että tapauskunnan kuuden valitun haastateltavan taustat olivat erilaiset, jolloin tapauskuntaa koskevassa aineistoanalyysissä otettiin huomioon myös mahdolliset taustojen takia syntyvät näkemyserot. Tutkimustuloksien arviointiin voi vaikuttaa se tosiasia, että valtuutetut saivat haastattelukysymykset etukäteen, jolloin heillä oli enemmän aikaa tutustua ja miettiä vastauksiaan kysymyksiin sekä tutustua talousinformaatioaineistoon. Haastattelujen aikana ei tullut ilmi se, että kysymysten etukäteen saaminen tutustuttavaksi olisi kuitenkin merkittävästi vaikuttanut tutkimustuloksiin. Haastattelumateriaalia läpikäydessä huomio kiinnittyy siihen, johdatteleeko haastattelihaastateltavaa. Haastattelua täydennettiin esimerkkien tai tarkentavien kysymysten osalta. Varsinkin konsernin osalta kaikki laajemman tutkimuksen osatutkimukset antavat samansuuntaisen tutkimustuloksen, joten toistettavuuden kriteeri täyttyy, kunnasta tai valtuutetusta riippumatta. Vaikka valittu casekunta ja valitut valtuutetut olisivat olleet erilaiset, ei sillä olisi ollut suurta merkitystä saatuihin tutkimustuloksiin. Tutkimuksessa on oleellista muistaa, että se täyttää tarkoituksensa, mikäli se luo uutta tietoa, jota tässä tutkimuksessa saatiin. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 250-254.)

5 TUTKIMUKSEN TULOSTEN TULKINTA

Tutkimustuloksina käsitellään kunnanvaltuutettujen, eli ylintä päätösvaltaa kunnissa käyttävien, sanallista arviota konsernin talousinformaation käyttämisestä. Samalla tutkimustuloksiksi saadaan päättäjien sanallinen arvio siitä, kuinka paljon he tulkitsevat kuntakonsernin talousinformaatiota suhteessa kunnan tuottamaan talousinformaatioon. Tutkimuksessa haluttiin selvittää, mitä tietoja valtuutetut konsernin osalta käyttävät, hyödyntävät tai pitävät tärkeänä sekä kuinka paljon he ymmärtävät kuntakonsernin tuottamasta talousinformaatiosta. Tutkimustuloksia tukevana materiaalina tehtiin tapauskunnan kuuden valtuutetun osalta lomakekysely, josta saatiin tapauskunnan tutkimustuloksiin kvantitatiivista aineistoa, jotka on esitelty tarkemmin kohdassa 5.2. Tutkimuksessa ei otettu kantaa siihen, kuinka oikeassa valtuutetut vastauksissaan olivat. Tutkimuksessa ei myöskään voida analysoida saatujen vastausten suhdetta vastaajien taustoihin, sillä taustatietolomakkeita ei ollut saatavilla kuin valitun casekunnan osalta.

Tutkimuksessa keskityttiin kuntakonsernin talousinformaation osalta saatujen vastausten läpikäyntiin. Casekunnan tutkimustuloksia sivutaan lähinnä vertaamalla casekunnan peruskunnan talousinformaation osion tuloksia yhteen aiempaan valmistuneeseen tutkielmaan (Holopainen 2018) sekä Oulasvirran ym. (2019) tutkimustuloksiin. Casekunnan osalta saatuja tutkimustuloksia on esitelty kohdassa 5.1.1. Tarkoituksena on valitun casekunnan osalta tuoda ainoastaan esiin mahdollisia eroavaisuuksia, joita casekunnan osalta nousee emokunnan tutkimustulosten osalta. Tulosten tulkintaosiossa keskitytään konsernin talousinformaatiota koskevien tutkimuskysymysten vastaamiseen, jotka on eroteltu omina väliotsikoinaan 5.1.2-5.1.6. Tutkimustuloksissa avataan myös taustakyselylomakkeen tulokset.

Tutkimustuloksissa käsitellään kuntakonsernin osalta 19 haastattelun perusteella saatuja tuloksia. 19 haastateltavaa edustaa neljää eri tapauskuntaa, joten tutkimuksesta voidaan tehdä laajempia päätelmiä siitä, miten valtuutetut käyttävät kuntakonsernin talousinformaatiota. Tutkimustulokset voidaan ulottaa myös kuntayhtymien tuottamaan vastaavaan informaatioon. Tutkimustuloksia voidaan hyödyntää kuntien tiedolla johtamisen kehittämisessä. Tutkimustuloksia voidaan käyttää luottamushenkilöiden koulutusten suunnittelussa. Tutkimustulokset antavat johtaville viranhaltijoille hyvän suunnan ja käsityksen siitä, miten talousinformaatiota kannattaa käsitellä ja esitellä osana päätöksentekoa. Tulosten pohjalta tehdyt johtopäätökset esitellään tiivistetysti luvussa 6.

5.1 Haastatteluaineistojen tulokset

Kohdassa 4.4. haastatteluaineistojen vastaukset on jaettu tutkimuskysymyksittäin, kuten myös saadut tutkimustulokset jaotellaan tutkimuskysymyksittäin. Tässä luvussa on tarkoituksena vetää yhteen saadut vastaukset tutkimuskysymysten perusteella kuvattuun tutkimusongelmaan. Kaksi aiempaa pro gradu tutkielmaa ovat keskittyneet peruskunnan taloustietojen tutkimuskysymysten käsittelyyn, kun tässä ainoastaan sivutaan peruskunnan haastatteluaineiston tulokset ja keskitytään konsernin erityisnäkökulmaan.

Valitun casekunnan haastattelututkimustulokset peruskunnan talousinformaation käytöstä ovat hyvin samanlaisia kuin Holopaisen (2018) julkaistun tutkielman tulokset ja samansuuntaiset kuin Oulasvirran ym. (2019) koostetuissa tutkimustuloksissa. Turusen (2020) tutkielman tuloksiin ei voida viitata, koska tutkielma ei ollut julkinen. Kohdassa 5.1.1 peruskunnan tutkimustuloksissa olen nostanut esiin muutaman oman havainnoinnin pohjalta tärkeän tutkimustuloksen.

5.1.1 Tulokset kuntapäättäjien casekunnan talousinformaation hyödyntämisestä

Valitun casekunnan osalta kuusi haastateltavaa vastasivat hyödyntävänsä talousarviosta saatavaa informaatiota enemmän kuin tilinpäätöstä. Moni valtuutettu nosti esiin sanallisen informaation merkityksen, eli piti talousjohdon ja muun vuoden aikana tuotettavan informaation merkitystä tärkeämpänä kuin esimerkiksi tilinpäätöksestä saatavaa informaatiota. Valitun casekunnan valtuutetuista useat toivoivat reaaliaikaisempaa tietoa taloudesta. Tunnuslukuista rahoitusosion tunnusluvut koettiin tärkeimmäksi.

Valitun casekunnan osalta valtuutetut kiinnittivät eniten huomiota sen lautakunnan lukuihin, joka kiinnosti heitä syystä tai toisesta eniten. Jokainen valtuutettu pohti, että arviointikertomuksia tulisi käyttää enemmän. Yli puolet valtuutetuista, varsinkin ensimmäistä kautta olevat tai valtuutetut, joilla ei itsellään ollut yrittäjän tuomaa taustaa, toivoivat lisää kokemusta ja oppia talousinformaation tulkitsemiseen. Valtuutetut toivoivat parempaa tietoa tuotetuista palveluista, niiden laadusta ja vaikuttavuudesta sekä ennusteita tulevasta.

Valitun casekunnan pelkkää kuntaa koskevasta haastattelusta ainut yksittäinen ero Holopaisen (2018) graduun oli se, että valitun casekunnan haastatteluissa yksi pitkään toiminut valtuutettu (H4) toi esille poistojen ja taseen arvostamisen ongelmat taantuvissa kunnissa:

”—elikkä se on näitä taantuvia kuntia niin siellähän se, talouskin menee sanotaan nopeammin alaspäin. Esimerkiksi investoinnit, joihin pistetään 6 miljoonaa johonkin asiaan niin, ei se ole 6 miljoonan arvoinen silti. Elikkä se, pitäs poistaa paljon nopeammin taseesta kun mitä sitä nyt tehään että kaikilla on ilmeisesti mie olen kuvitellu että kaikkialla joka paikassa on samanlaiset nämä poistoprosentit, suunnitelmissa esimerkiks sanotaan nytten Helsingissä esimerkiks jossa vaikka rakennusten arvo säilyy ja nousee vain, kun täällähän ne menee alaspäin.”

Eräs valtuutettu (H6) toi esiin kirjanpitoarvojen arvostamisen. Jokainen valtuutettu sivusi haastattelussaan myös sitä, että tietoa on saatavilla ja aina sitä on saanut, varsinkin, mikäli on osannut kysyä. Yksi haastateltava (H4) tiivistä hyvin jokaisen sivuamaa asiaa: ”Sehän siinä on, että jos tietoa on saatavissa mutta että ymmärtääkö sen tiedon niin se on asia erikseen.” Viides haastateltava (H5) nosti esiin hallintosäännön tärkeyden ja piti tärkeänä muistuttaa pitkin valtuustokautta hallintosäännön merkityksestä, jossa on kunnan osalta avattu se, kenellä on valta ja vastuu asioista.

5.1.2 Tulokset valtuutettujen kuntakonsernin taloustuntemuksesta

Ensimmäisenä valtuutetuilta kysyttiin, kuinka hyvin he tuntevat oman kunnan muodostaman kuntakonsernin, eli konsernin rakenteen. Saatujen vastausten jakautuminen tutkimuskysymykseen on koostettu yhteenvedoksi taulukoon 3. Ne valtuutetut, jotka olivat edustajina joko tytäryhtiöiden hallituksessa tai osakkuusyhtiössä, kokivat tuntevansa kuntakonserninsa hyvin ja osa osasi jopa luetella konserniin luettavat tytär- ja osakkuusyritykset, kun taas osa varmisteli haastattelijoilta, onko oikeassa niistä yhtiöistä, jotka kuuluvat heidän mielestään konserniin. Osa myös myönsi suoraan, ettei ymmärrä kuntakonsernista juuri mitään ja vastasivat kysymyksiin jotain vasta, kun haastattelija johdatteli heitä aiheeseen. Lähes puolet haastateltavista arvioi tuntevansa kuntakonsernin hyvin, kuusi valtuutettua arvioi tuntevansa melko hyvin ja viisi valtuutettua puolestaan huonosti (tai ei ollenkaan). Vastausten jakautumisissa nousi esiin se, että niissä kunnissa, joissa konserni on suhteessa isompi, osattiin konserni myös hahmottaa paremmin.

Taulukko 3. Käsitys kuntakonsernin rakenteesta

Vastausvaihtoehdot	Hyvin	Melko hyvin	Huonosti	Yhteensä
Vastausten määrä	VIII	VI	V	19
Jakautuminen (%)	42,1 %	31,6 %	26,3 %	100,0 %

Haastattelutulosten vastauksissa ei otettu kantaa siihen, kuinka oikein vastaukset oikeasti olivat. Nekin vastaajat, jotka kertoivat tuntevansa konsernin hyvin, eivät osanneet kertoa kaikkia konserniin kuuluvia tytär- tai osakkuusyhtiöitä. Suurin osa kertoi tuntevansa konsernin ja nimesivät tärkeimpiä tytär- tai osakkuusyrityksiä. Osa myös myönsi, ettei tiedä tai ymmärrä kuntakonsernin rakenteesta juuri mitään. Haastatteluaineistoa analysoidessa huomasin, että vaikka joku valtuutettu väitti tuntevansa konsernirakenteen, ei hän osannut suoraan nimetä kaikkia konserniin kuuluvia yhteisöjä. Valitun casekunnan haastattelutulosten osalta huomasin, että ne, jotka ovat itse yrittäjiä tai jotka ovat olleet yrittäjinä, osasivat hahmottaa konsernirakenteen myös kunnan osalta paremmin.

Seuraava haastattelukysymys käsitteli valtuutettujen omaa arviota siitä, millainen kuntakonsernin taloustilanne on heidän mielestään. Saadut vastaukset koostettiin yhteenvedoksi taulukoon 4. Valtuutettujen tuli määritellä vastaukset joko asteikolla hyvä, kohtuullinen tai heikko. Vastauksia tuli myös kohtaan ei osaa vastata. Kysymys pohjautui mielipiteeseen ja arvioon, joten tässä ei otettu kantaa ollenkaan siihen, mikä konsernin taloustilanne oikeasti kunkin casekunnan osalta on. Lähes puolet haastateltavista arveli, että kuntakonsernin taloustilanne on kohtuullinen. Kaksi haastateltavaa oli sitä mieltä, että tilanne on hyvä ja viisi arvioi kuntakonsernin taloustilanteen huonoksi tai heikoksi. Neljä haastateltavaa myönsi, ettei osaa vastata.

Taulukko 4. Käsitys kuntakonsernin taloustilanteesta

Vastausvaihtoehdot	Hyvä	Kohtuullinen	Huono/Heikko	Ei osaa vastata	Yhteensä
Vastausten määrä	II	VIII	V	III	19
Jakautuminen (%)	10,5 %	42,1 %	26,3 %	21,1 %	100,0 %

Kun valtuutetuilta kysyttiin, muuttuuko kunnan taloustilanne, jos kunnan taloutta tarkastellaan kuntakonsernin näkökulmasta, vastaukset hajaantuivat eikä niitä voitu lokeroida. Kuntakonsernin osalta moni haastateltava arvioi, että taloustilanne huononee, mutta moni myös arvioi, ettei tilanne merkittävästi huonone (ainakaan kriisikuntakriteereitä täyttävälle tasolle). Osa haastateltavista arvioi taloustilannetta konserniin kuuluvien yhtiöiden tilanteen osalta, eli ymmärsivät kysymyksen väärin. Ainoastaan yksi valtuutettu kertoi, että kuntakonsernin taloustilanne on emokuntaa parempi, ja ainoastaan yksi valtuutettu kertoi, ettei osaa vastata. Osa tulkitsi tilannetta niin, että koska konsernista ei puhuta, ei tilanne voi olla huono. Yksi valtuutettu nosti esiin konsernin velkamäärän eli hän huomasi, että konsernin talouden tunnusluvut vakavaraisuuden osalta huonontavat kuntakonsernin taloustilannetta kunnan talouteen verraten.

Konsernin taloustilanteen analyysiä tehtäessä on olennaista kiinnittää huomiota muun muassa tunnuslukujen muuttumiseen, sillä niiden avulla määritellään kriisikuntakriteerit. Konsernin ja

kunnan talouden vertailua tehtäessä, myös pelkän kunnan talousanalyysin pohjalta, olisi syytä kiinnittää huomiota kuntakonsernin tilanteeseen, sillä monet kunnat ovat yhtiöittämällä toimintojaan siirtäneet kunnan korjausvelkaa ja investointien rahoittamispainetta esimerkiksi tytär- ja osakkuusyhteisöille. Pelkkä kunnan taloustilanteen katsominen ei välttämättä anna todellista kuvaa esimerkiksi velkojen ja sitoumusten todellisesta määrästä. Eräs valtuutettu (H4) tiivistä hyvin haastattelussa asian, johon tulisi kiinnittää yhä enemmän huomiota: ”...pitääki katkoa tätä, kunnan kassaa kokonaisuutena että konsernina eikä pelkästään, irrallaan tuosta”. Konserniyhtiöissä tulee huomioida se, että tytäryritysten talouden vaikeutuessa siihen pisteeseen, ettei velvoitteista enää selvittäisi, vastuu siirtyisi omistajalle eli kunnalle. Osalla valtuutetuista tuntui olevan käsitys, että konsernin taloustilanteesta parhaimman käsityksen muodostaa, kun katsoo, tekeekö konserni ali- vai ylijäämää, mutta ei osattu kuitenkaan pohtia kuntakonsernin yli- tai alijäämän suhdetta emokunnan ali- tai ylijäämään. Pelkästään yli- tai alijäämän perusteella ei voida tehdä syvällistä analyysiä taloudellisesta tilanteesta, sillä todellista talouden tasapainoa ei voida määrittää pelkän kirjanpidollisen tasapainon kautta.

5.1.3 Tulokset kuntakonsernin laadintaperiaatteista

Tutkimuskysymyksellä siitä, kuinka hyvin valtuutetut tuntevat konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteet, pyrittiin selvittämään vastausta siihen, kuinka tuttua lainsäädännön ja talousohjeiden pohjalta muodostuva teoria konsernitilinpäätöksen laadinnassa on. Vastaukset kaikkien 19 valtuutetun osalta on koostettu yhteenvedoksi taulukoon 5. Vastauksissa käy hyvin ilmi se, kuinka vähän tietoa luottamushenkilöllä on laadintaperiaatteista, eli konsernin lainsäädännöstä.

Taulukko 5. Käsitys kuntakonsernin laadintaperiaatteiden tuntemisesta

Vastausvaihtoehdot	Tuntee laadintaperiaatteet	Ei ole tuttua	Yhteensä
Vastausten määrä	VI	XIII	19
Jakautuminen (%)	31,6 %	68,4 %	100,0 %

Suurin osa haastateltavista kertoi, etteivät laadintaperiaatteet ole kovin tuttuja. Mikäli ei tunne laadintaperiaatteita, eikä näin ollen ymmärrä tiettyjä sääntöjä lukujen muodostumisen taustalla, on kuntakonsernin tilinpäätöstä tai muuta talousinformaatiota vaikea ymmärtää ja tulkita. Ne henkilöt, jotka vastasivat tuntevansa laadintaperiaatteet, olivat osa tytär- tai osakkuusyhtiöiden hallitusta tai heillä oli esimerkiksi casekunnan kuuden haastateltavan tulosten osalta yrittäjyystaustaa ja jopa

yhdellä itsellään yritystoimintaa konsernimuodossa. Vastaajia ei pyydetty kertomaan laadintaperiaatteiden sisällöstä tai perusteista, joten johtopäätöstä siitä, kuinka asiantuntevia vastauksia olisi saatu väitteiden tueksi, ei voitu tehdä eli kuuden laadintaperiaatteen tuntevan henkilön kohdalta ei voitu selvittää, pitääkö tieto paikkaansa.

5.1.4 Tulokset ajankäytöstä kuntakonsernin talousinformaatioon

Kun valtuutettujen tuli verrata konsernin talousinformaation läpikäyntiin käytettävää aikaa kunnan talousinformaation läpikäyntiin käytettävään aikaan verrattuna, kävi selvästi ilmi, että konsernin tuottamaa talousinformaatiota ainoastaan sivutaan. Syinä haastatteluaineistossa käy hyvin ilmi ainakin se, että konserni koetaan hankalaksi sisäistää ja ymmärtää, jolloin ei siihen myöskään käytetä aikaa. Ainoastaan pari valtuutettua 19 valtuutetusta ilmaisi tulkitsevansa konsernitalinpäätöstä rinta rinnan kunnan talinpäätöksen kanssa. Yksi valtuutettu perusteli ajankäyttöään sillä, että kunnan velkatilanne muuttuu merkittäväksi, kun käsitellään konsernitalinpäätöstä ja siksi sitä tulisi käsitellä.

Merkillepantavaa tuloksissa oli se, ettei yksikään valtuutettu nostanut esiin esimerkiksi konsernin tunnuslukuihin käytettävää aikaa, eli niihin ei tunnuta perehtyvän, jos ajankäyttö on korkeintaan muutaman prosentin. Tulee kuitenkin muistaa, että kuntakonsernin tunnusluvut ovat ne, joihin kriisikuntakriteerit pohjautuvat. Vastaukset kysymykseen olivat lyhyitä, mutta arviot heittelivät suullisesta arviosta aivan tarkkoihin prosenttiarvioihin, mikä myös kertoo siitä, että konsernitalinpäätös on huomattavasti vähemmän käytettävä ja hyödynnettävä asiakirja verrattuna kunnan talinpäätökseen. Valtuutettujen taustojen kautta ei voitu suoraan vetää johtopäätöksiä, jotka olisivat voineet muuttaa saatuja tuloksia tai avata saatuja tuloksia enemmän.

5.1.5 Tulokset kuntakonsernin tuottaman talousinformaation tärkeydestä

Todella huomionarvoista haastatteluaineistosta saatujen vastausten perusteella oli se, että jokaisella valtuutetulla on hyvin erilainen käsitys siitä, mitä itse kukin pitää tärkeänä. Saatujen vastausten jakautuminen on kirjava. Tutkimuskysymykseen talousinformaation tärkeydestä saaduissa vastauksissa tulee hyvin ilmi se, kuinka vähän kuntakonsernin talousinformaatiota ylipäätään käytetään tai osataan hyödyntää. Konsernin talousasioiden suhteen oli havaittavissa, että varsinkin talousasioiden kanssa ylipäätään vähän tekemisissä olevat valtuutetut kokivat, että konsernin talousinformaatiota tutkitaan ainoastaan silloin, kun joku toinen luottamushenkilö ottaa asian

puheeksi. Edellä mainittu voinee johtua siitä, että konsernin talousinformaation tulkintaa pidetään niin hankalana tai se herättää niin vähän kiinnostusta, ettei siitä myöskään osata tai uskalleta kysyä.

Useammassa saadussa vastauksessa toistui se, että omistajuussuhteet, kunnan tytäryhtiöilleen antamat avustukset ja konserniyhteisöjen väliset maksuosuudet ovat asioita, joista keskustellaan eniten. Vastauksista voidaan vetää johtopäätös, että tytäryhtiöistä puhutaan osakkuusyhteisöjä enemmän ja nimenomaan niistä tytäryhtiöistä, joiden tilikauden tulos on alijäämäinen. Ainoastaan kaksi valtuutettua totesi kiinnittävänsä huomioita konsernin tunnuslukuihin, ja tarkemmin velkaa kuvaaviin tunnuslukuihin. Asia, josta ei suoraa johtopäätöstä voida vetää, mutta jäi tutkielman tekijälle oman havainnoinnin perusteella mieleen oli se, että kyseiset valitut casekuntakonsernit eivät ole vielä täyttäneet kriisikuntakriteereitä, koska tunnuslukujen merkitys ei konsernin osalta noussut tärkeäksi tulkittavaksi asiaksi. Yleensä niissä kunnissa, joissa taloudellinen tilanne on todella huono tai joissa joku kriisikuntakriteeri täyttyy, pidetään tunnuslukuja tärkeimpänä osana talousinformaatiota niin kunnan kuin kuntakonsernin osalta.

5.1.6 Tulokset kuntakonsernin mahdollisista muista informaatiolähteistä

Viimeisenä konsernin haastatteluaineiston kysymyksenä oli seuraava kysymys: *Vaikuttaako käsitykseen konsernin taloustilanteesta muut tiedonlähteet tai keskustelut, kuin itse nämä tilinpäätöslaskelmat ja konsernin tilinpäätöstieto?* Taulukon 6 yhteenvedoksi koostettujen vastausten perusteella voidaan todeta, että yli puolet (11 haastateltavaa) vastasi, että käsitykseen konsernin taloustilanteesta vaikuttaa myös muut tiedonlähteet ja keskustelut. Vain neljä haastateltavana olevaa valtuutettua kertoi muiden tiedonlähteiden tai keskustelujen vaikuttavan vähän käsitykseen konsernin taloustilanteesta. Ainoastaan neljä valtuutettua vastasi, ettei koe muiden tietolähteiden tai keskustelujen vaikuttavan käsitykseen.

Muina tietolähteinä konsernin taloustilanteen hahmottamisessa käytetään tytär- ja osakkuusyhtiöiden toimitusjohtajan tai muun henkilökunnan kertomaa informaatiota. Eniten esiin nousi tytär- ja osakkuusyhtiöiden hallituksessa saatavan informaation hyödyntäminen. Valtuutetut arvioivat, että niillä luottamushenkilöillä, jotka toimivat näissä hallituksissa, olisi paras käsitys kuntakonsernin taloustilanteesta. Vastauksissa mainittiin tietolähteinä käytettävän myös kunnanhallituksen ja tilintarkastajan kanssa käytäviä keskusteluja. Konsernin vaikeaa hahmotettavuutta kuvaa hyvin se, että valtuutetuista harva toimii esimerkiksi kaikkien kuntakonsernin tytär- tai osakkuusyhteisöjen

hallituksessa, joten kokonaisvaltaista kuvaa ei voida muodostaa konsernin taloustilanteesta yhden yhtiön taloustilanteeseen perustuen.

Taulukko 6. Muiden informaatiolähteiden käyttö

Vastaukset	Kyllä	Vähän	Ei	Yhteensä
Vastausten määrä	XI	IIII	IIII	19
Jakautuminen (%)	57,9 %	21,1 %	21,1 %	100,0 %

5.2 Kyselylomakkeen tulokset

Seuraavaan taulukkoon (taulukko 7) on liitteen 1 mukaisesti koottu valtuutettujen mielipiteisiin pohjautuvat vastaukset kunnan tilinpäätöksestä eri asiakirjoineen. Vastaajina oli valitun casekunnan kuusi valtuutettua. Vastaavaa taulukko konsernitalinpäätöksen osalta ei voitu tehdä.

Taulukko 7. Vastaajan mielipiteet kunnan tilinpäätöksestä eri asiakirjoineen

	Täysin eri mieltä				Täysin samaa mieltä	
Väittämä	1	2	3	4	5	Keskiarvo
1. Voin ajatella käyttäväni tilinpäätöstä useasti			III	II	I	3,67
2. Mielestäni kuntani tilinpäätöskokonaisuus laskelmineen on tarpeettoman monimutkainen		II	III	I		2,83
3. Mielestäni kuntani tilinpäätöskokonaisuus laskelmineen on käyttäjäystävällinen			III	III		3,50
4. Tarvitsen talousasiantuntijan apua, jotta voin käyttää kuntani tilinpäätöstä		II	II	II		3,00
5. Kuntaani kuvaava laaja informaatio on hyvin koottu yhteen kuntani tilinpäätöksessä			II	III	I	3,83
6. Kunnan tilinpäätökseen sisältyy liikaa epäjohtonmukaisuuksia ja ristiriitaisuuksia	I	II	II	I		2,50
7. Uskon, että suurin osa ihmisistä pystyy omaksumaan tilinpäätöstiedon nopeasti	I	II	I		II	3,00
8. Mielestäni kuntani tilinpäätöstiedon käyttäminen on hankalaa		V	I			2,17
9. Olen kykenevä käyttämään kuntani tilinpäätöstietoja varmalla tavalla			IV	II		3,33
10. Minun pitäisi opiskella paljon pystyäkseni käsittelemään kuntani tilinpäätöstä	I	II	II	I		2,50

Lähes jokaisessa vastauksessa vastausten keskiarvo oli kolmen molemmin puolin. Harvan väittämän kohdalla vastauksien keskiarvo tai ylipäättään vastaus oli joko kohdassa ”täysin samaa mieltä” tai ”täysin eri mieltä”. Sukupuolella ei ollut mitään muuta erottavaa tekijää vastauksissa, kuin se, että kaikki kohdan ”täysin eri mieltä” kolme vastausta ovat naisten vastaamia, kun taas ”täysin samaa mieltä”- kohdan neljästä vastauksesta kolme on miesten vastaamia. Toinen havainto vastauksista kohdassa ”täysin samaa mieltä” oli se, että kaikki vastaukset olivat ensimmäistä tai toista valtuustokautta olevien valtuutettujen vastauksia. Suurin hajonta vastauksissa oli väittämien 6. ja 10. kohdalla ja pienin kohdissa 3., 8. ja 9. Valtuutettujen aiemmalla työkokemuksella tai puoluetustalla ei ollut selkeää vaikutusta vastausten jakaantumiseen tai hajontaan, eikä niistä voinut löytää selkeää syy-seuraussuhdetta.

Kyselylomake auttoi hahmottamaan vastauksia tutkimusongelmaan tapauskunnan osalta siihen, kuinka paljon ja kuinka hyödylliseksi valtuutetut arvioivat talousinformaation käytön. Kyselylomake taustatiedoista ei eritellyt tai koskenut konsernin talousinformaatiota, joten konsernin talousinformaation käytössä ei voida kyselylomakkeen tuloksia hyödyntää. Kyselylomakkeilla kuuden kuntapäättäjän tuli arvioida, kuinka hyvin tai paljon kukin itse hyödyntää tai käyttää kunnan tilinpäätöstä päätöksenteon tukena. Kyselylomake koski ainoastaan tilinpäätöstietoja eri asiakirjoihin eikä sitä muuten käsitelty osana haastatteluja. Valtuutetut käyttävät tilinpäätöstä asiakirjoihin usein eivätkä he kokeneet tilinpäätöstä monimutkaiseksi vaan pääasiassa käyttäjäystävälliseksi. Heidän mielestään tilinpäätökselle on koottu kattava informaatio. Suurin hajonta oli väittämän 6. kohdalla (”kunnan tilinpäätökseen sisältyy liikaa epäjohdonmukaisuuksia ja ristiriitaisuuksia”), jonka mukaan osa oli täysin eri mieltä ja yksi valtuutettu taas osittain samaa mieltä. Tämän perusteella tilinpäätösinformaatiossa on vielä selkeyttämistä.

Mitä enemmän valtuustokausia oli takana, sitä enemmän koettiin, että tilinpäätöksen ymmärtämiseen, käyttöön ja tulkintaan tarvitaan talousasiantuntijan apua. Ensimmäisen tai toisen kauden valtuutetut olivat osittain eri mieltä. Molempiin äärilaitoihin vastaus tuli kysyttäessä sitä, että uskooko valtuutetut, että suurin osa ihmisistä omaksuu tilinpäätöstiedon nopeasti. Kaksi valtuutettua, jotka molemmat ovat joko ensimmäisen tai toisen kauden valtuutettuja, olivat täysin samaa mieltä siitä, että tilinpäätöstiedot ovat nopeasti omaksuttavissa. Yksi useamman valtuustokauden valtuutettuna ollut oli puolestaan täysin eri mieltä tiedon omaksuttavuudesta, joka oli yllättävää. Ennalta olisi voinut olettaa, että ensimmäisen kauden valtuutetut olisivat ne, jotka vastaisivat olevansa osittain eri mieltä. Myös kaksi muuta useamman valtuustokauden valtuutettua olivat osittain eri mieltä. Vastaajista miehet osittain tai täysin samaa mieltä, kun taas naiset vastasivat olevansa täysin tai osittain eri mieltä. Valtuutetut olivat lähes yhtä mieltä siitä, ettei kunnan tilinpäätöstiedon

käyttäminen ole hankalaa ja kokivat, että voivat käyttää kunnan tilinpäätöstietoja varmallalla tavalla. Kukaan valtuutettu ei ollut täysin samaa mieltä väittämän 10. kohdalla siitä, että hänen tulisi opiskella paljon pystyäkseen käsittelemään kuntansa tilinpäätöstä. Tässä toistui väittämän 7. tulos siinä mielessä, että kokemattomimmat kunnanvaltuutetut olivat täysin tai osittain eri mieltä, kun taas yksi pisimmän valtuustokokemuksen omaava valtuutettu oli sitä mieltä, että opiskeltavaa on paljon.

Yllättävää tutkimustuloksissa lomakkeen vastausten kohdalla oli se, ettei työhistorialla ollut merkitystä vastausten hajonnassa. Esimerkiksi taloushallinnon työkokemuksella ei ollut arvioinnin tulosten kannalta merkitystä. Huomionarvoista oli se, että useamman kauden valtuutetut vastasivat kyselyyn realistisemmin ja epävarmemmin, kuin uudet, kokemattomammat valtuutetut. Olisi voinut olettaa, että mitä vähemmän on joko ammatin tai vuosien tuomaa kokemusta julkishallin taloudesta, sitä epävarmemmin ja vähemmän talousinformaatiota voisi hyödyntää. Myöskään puoluetaustalla ei ollut selvää yhteyttä vastausten hajonnassa. Kyselylomakkeen vastaukset eivät vastanneet lainkaan ennakko-oletuksia.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä luvussa on tarkoitus tiivistää lukujen neljä ja viisi pohjalta tehdyn analyysin ja saatujen vastausten tulosten perusteella tehtävät johtopäätökset. Johtopäätöksissä ei käsitellä pelkän casekunnan osalta esiin nousseita asioita vaan kaikki johtopäätökset on tehty neljän casekunnan kuntakonsernin haastattelutulosten perusteella. Johtopäätöksissä esitellään myös mahdolliset jatkotutkimuskohteet ja kehittämiskohteet korostaen valitun kuntakonsernin näkökulman tärkeyttä. Johtopäätöksissä on nostettu esiin kunnanvaltuutettujen osaamisen kehittämiseen liittyviä teemoja ja tiedolla johtamisen tärkeyttä. Valitut johtopäätökset voidaan tehdä sekä pelkän casekunnan tutkimustulosten kuin koko neljän casekunnan kuntakonsernin haastattelutulosten pohjalta. Johtopäätökset pohjautuvat johtavan viranhaltijan työkokemuksen perusteella tehtyihin omiin havaintoihin, joita tuki niin valitun casekunnan kuin kuntakonsernin tutkimustulokset. Tiedolla johtamisessa korostuu oikean, faktatietoon perustuvan informaation merkitys, joka on tulevaisuudessa erittäin tärkeä kehittämiskohde, jotta päätöksissä osattaisiin tehdä vaikuttavuuden arviointia. Johtopäätöksissä pyritään perustelemaan syitä saadulle tulokselle siitä, miksi pelkkä tilikauden yli- tai alijäämän seuraaminen ei riitä muodostamaan todellista kuvaa niin kunnan kuin kuntakonserninkaan taloudellisesta tilanteesta. Samalla perustellaan, miksi yhtenä johtopäätöksenä on valtuutettujen osaamisen kehittäminen.

Talouspolitiikassa tulisi ymmärtää talouteen liittyvän teorian peruskäsitteitä, jonka pohjalta syntyy laaja ymmärrys siitä, miksi budjettikurista, kestävyysvajeesta tai julkisten menojen kasvusta käydään paljon keskusteluja (Patomäki 2014; 13). Kestävä hyvinvointi ei ole mahdollista, ellei talouskäsitys muutu kokonaisvaltaiseksi myös poliittisessa päätöksenteossa. Kestävässä julkisessa taloudessa nykyisten sukupolvien tarpeiden tyydyttäminen ei saa vaarantaa tulevien sukupolvien tarpeita. (Joutsenvirta, Hirvilampi, Ulvila ja Wilén 2016, 21; 43.) Tulevien sukupolvien ei tule toimia meidän velkojen maksajina. Demokraattisen päätöksenteon ongelmana on demokratian uskottavuus. Pystytäänkö vallitsevilla talousjärjestelmillä vastaamaan kuntalaisten tietotarpeeseen? Miten varmistetaan, että tehdyillä päätöksillä ajetaan kunnan ja kuntalaisten kokonaisvaltaista etua, sillä poliitikot eivät usein saavuta suosiota totuudella. (Luukkanen 2015, 14-18.)

Tehdyssä haastattelututkimuksessa tulokset perustuivat jokaisen haastateltavan omaan arvioon tai näkemykseen, joten sen pohjalta ei voida tehdä suoraa analyysiä siitä, olivatko vastaukset oikein. Yhdestäkään kuntakonsernista ei tehty kattavaa taloudellisen tilan arviota, joten vastaustuloksissa ilmenee hyvin tutkimuksen monitulkintaisuuden sekä rajoittuneen rationalisuuden ongelma, jota myös Sinervo (2011) havainnollistaa osana kunnan talouden tilan arviointia. Tutkimus painottuu on

kuntakonsernin talousinformaation käyttöön ja hyödyntämiseen, jonka osalta merkittävin tutkimustulos on siinä, että kuntakonsernin talousinformaatiota käytetään, tai osataan käyttää, kunnan taloustilanteen arviointia tehtäessä ihan murto-osan verran siitä, mitä niin kutsutun ”emo”kunnan osalta. Tällöin huomioimatta jää esimerkiksi se oleellinen fakta, että moni kunta on toimintoja yhtiöittäessään siirtänyt korjausvelkaan ja tulevista investointitarpeista syntyvät velvoitteet sekä niihin liittyvät riskit tytär- ja osakkuusyhtiöille, jolloin pelkän emokunnan tilanteen huomioiminen antaa liian hyvän taloudellisen kuvan. Esimerkiksi kriisikuntakriteeristöön huomioon otettavien maksuvalmiuden ja vakavaraisuuden tunnusluvut määrittämään konsernitilinpäätöksen lukujen perusteella.

Merkittävimmät seikat taloudellisen tilan näkemyksen muodostamisessa konsernitilinpäätöksen sanallisten arviointien lisäksi perustuivat johdon, toimitusjohtajan tai hallituksen kanssa käytyihin keskusteluihin vuoden aikana, eli niin kutsuttuun toisen käden tietoon. Valtuutettujen haastatteluista kävi ilmi se, että valtuutetut hyödyntävät päätöksenteossaan enemmän talousarviota kuin menneestä ajasta kertovaa tilinpäätöstä. Tämä voi myös hyvin pieneltä osin vaikuttaa siihen, että kuntakonsernin talousinformaatiota käytetään vähemmän. Taloustiedot pohjautuvat tilintarkastajan tarkistamaan faktatietoon. Käsitys konsernin taloudellisesta tilanteesta muodostetaan pitkälle konsernituloslaskelman viimeisen rivin, tilikauden yli- tai alijäämän perusteella. Käytetyimpänä, ainoana esiin nousseena tunnuslukuna kuntakonsernin taloustilanteen muodostamisessa, oli kuntakonsernin velan määrä. Valtuutetut eivät kertoneet hyödyntävänsä esimerkiksi kriisikuntakriteerien arviointiin käytettäviä kuntakonsernin talousinformaation perusteella laskettavia tunnuslukuja, joka kertonee muun muassa siitä, että jokaisella haastatteluun valikoituneella casekunnalla konsernin taloustilanne on ollut riittävän hyvä. Haastatteluissa kävi myös hyvin ilmi se, että harvalla valtuutetulla on talousalan ammatti, joka luontaisesti helpottaisi talousasioiden hahmottamista.

6.1 Jatkotutkimuskohteet

Kun vertaa aiempia tutkimuksia, tätä casetutkimusta sekä tutkimusta, jonka osatutkimus tämä tutkimus on, saadaan monta mahdollista jatkotutkimuskohdetta tai -aihetta. Saksassa vastaava aiempi tutkimus on tehty myös valtuutettujen talousinformaation käytöstä ja sen hyödyntämisestä. Toinen mahdollinen jatkotutkimushanke voisi olla uusi, vastaava tutkimus, jossa verrataan tämän tutkimuskokonaisuuden luotettavuutta eli sitä, toistuvatko vastaavat tulokset vai muuttuuko tutkimustulos.

Tämän tutkimuksen pohjalta voitaisiin kehittää lukuisia jatkotutkimuksia erilaisilla näkökulmilla. Yhtenä esimerkkinä voisi olla tutkielma, jossa käsiteltäisiin ja kartoitettaisiin kunnanvaltuutettujen koulutustarpeita ja kehitettäisiin kuntapäättäjien talousinformaation käyttöön liittyviä täsmäkoulutuksia. Tutkimus voisi keskittyä siihen, mihin osa-alueisiin kuntapäättäjiä tulisi kouluttaa talousinformaation osalta, ja miten kouluttautuminen muuttaa käsityksiä talousinformaatiosta eli miten kasvava tietotaito vaikuttaa seuraaviin tutkimuksiin. Jatkotutkimuksena voisi olla casekuntia koskeva taloustutkimus, jossa otettaisiin kantaa siihen, mikä on kunnan tai kuntakonsernin todellinen taloudellinen tilanne, ja verrata valtuutettujen tässä laajemmassa tutkimuskokonaisuudessa antamiensa tietojen perusteella sitä, että kuinka perillä valtuutetut todella ovat kuntansa taloudellisesta tilanteesta.

Konserni on laaja ja moniulotteinen kokonaisuus, jonka osa-alueesta saisi niin normaaleiden kuntalaisten kuin kuntapäättäjienkin osalta kokonaan oman tutkimusaiheensa. Harvalla kunnanvaltuutetulla saatikka kuntalaisella on käsitystä kuntakonsernista tai konsernin kokonaistaloudesta. Jatkotutkimuksena voisi olla kuntakonsernien talousanalyysi.

Tämä tutkimuskokonaisuus voisi olla osa laajempaa tiedolla johtamisen kehittämiskohdetta. Kunnissa päätöksenteon tulisi perustua tiedolla johtamiseen, jota on viime vuosina pyritty lukuisilla tavoilla kehittämään myös julkishallinnossa. Yksi tutkimuskohde voisi olla viranhaltijoiden tiedolla johtamisen kehittämisen tarpeet tai vastaava tutkimus viranhaltijoiden talousinformaation hyödyntämisestä. Olisi hyvä kartoittaa, millä tasolla esimerkiksi tilivelvollisilla viranhaltijoilla on talousinformaation käytettävyyys ja ennen kaikkea ymmärrys osana talousarvio- ja tilinpäätösprosessin laadintaa. Jokainen esimies tai johtava viranhaltija ei ole taloushallinnon ammattilainen vaan oman alansa ammattilainen. Vastaava tutkimus konsernin tietojen hyödyntämisestä voitaisiin ulottaa koskemaan kunnan esimiestasoa ja johtoryhmää. Jatkotutkimuskohteena voisi olla kunnan riskienarvioinnin ja päätöksenteon sekä tiedolla johtamisen kehittäminen niin, että jokaisesta päätöksestä tehtäisiin taloudellisten vaikutusten arviointi, ja jatkotutkimuskohteena tähän voitaisiin kehittää kunnille päätöksentekoon käytettäväksi tuleva työkalu. Itselleni sain tästä tutkimuksesta eväitä omassa kunnassa tapahtuvaan tiedolla johtamisen kehittämiseen, sillä sain käsityksen siitä, millä tasolla kunnanvaltuutettujen talousinformaatio on ja erityisesti ymmärsin, mitä puutteita talousinformaatiossa koetaan olevan.

Yksi tutkimusaihe voisi olla tutkielma siitä, mitkä ovat oleellisia, huomionarvoisia asioita kuntapäättäjien saatavilla olevasta talousinformaatiosta. Näin kuntapäättäjät voisivat saada paremman käsityksen siitä, mitkä talouden tunnusluvut tai talousinformaation lähteet ovat ensisijaisia

ja tarkkaan seurattavia, eli millä on kaikista oleellisin merkitys talouden kannalta, huomioiden esimerkiksi kriisikuntakriteerit ja todellinen taloudellinen tasapaino.

Jatkotutkimusaiheeksi voisi nostaa myös sellaisen tutkielma, jossa erotettaisiin tai selkeytettäisiin saatavilla olevasta talousinformaatiosta se, mikä on raha- ja reaalitalouteen vaikuttavaa ja mitä eroa on esimerkiksi todellisen rahoitusaseman ja tilikauden ylijäämän välillä. Tästä tutkimuksesta huomasi valtuutettujen osalta sen, etteivät varsinkaan ne valtuutetut, joilla ei ole taloushallinnon kokemusta, ymmärrä eroa kirjanpidon tuloksen ja todellisen kassavirran välillä. Kunnanvaltuutettujen tulisi opetella erottamaan, mikä on kuntatalouden informaatiosta niin sanotusta puhtaasti kirjanpitoon kuuluvaa ja millä taas on vaikutusta kassavirtaan ja rahaliikenteeseen. Tulevassa jatkotutkimuksessa voitaisiin tutkia talousinformaation käytettävyyden laadukkuutta osana päätöksentekoa eli sitä, paraneeko päätöksenteon laadukkuus, kun talousvaikutukset otetaan jokaisessa päätöksessä paremmin tai laajemmin tai ennen kaikkea asiantuntevammin huomioon, kun talousymmärrys kokonaisuutena kasvaa. Tulee myös huomioida, että kunnassa voi päättäjinä olla luottamushenkilöitä, jotka eivät toimi valtuutettuna. Heidät voisi ottaa mukaan uuteen tutkimukseen.

Tämän tutkimuksen jatkotutkimuksena voisi olla valtion johtavien virkamiesten ja kansanedustajien talousinformaation käytöstä ja hyödyntämisestä tehtävä vastaava tutkimus. Jokainen aihealue yllä mainituista voisi olla valtiontalouden tutkimuksen osa-aihealue, esimerkiksi valtiontalouden tiedolla johtamisen kehittäminen, kansanedustajien talousinformaation koulutusten järjestäminen tai valtiokonsernin talousinformaation käyttö. Yhtenä jatkotutkimuskohteena voisi olla tuleva maakunta- ja soteuudistus, johon valitaan edustajat vaaleilla. Olisi mielenkiintoista tehdä vastaava tutkimus maakunnan tai sairaanhoitopiirin osalta sitten, kun on tarkemmin tiedossa maakuntien tiedot ja kun (jos) muutos saadaan voimaan.

6.2 Kuntapäättäjien osaamisen kehittäminen

Niin casekunnan kuin laajemman kuntakonsernin osiota käsittelevän tutkimuksen tuloksena voitaneen todeta, että tätä tutkimusta voidaan hyödyntää luottamushenkilöiden koulutustarpeiden suunnittelussa. Pelkästään kriisikuntakriteerien ulottaminen kuntakonsernin tasolle ja konsernitilinpäätöksen vähäinen hyödyntäminen puoltavat sitä, että kunnanvaltuutettuja tulisi perehdyttää talousinformaation tulkintaan. Kunnan todellisen taloudellisen tilanteen analysoinnissa pitäisi huomioida pelkän tilikauden yli- tai alijäämän lisäksi taseen ja rahoituslaskelman tuottama talousinformaatio, tunnuslukujen muuttumisen seuranta unohtamatta. Valtuutettujen osaamista tulisi

kehittää niin, että valtuutetut osaisivat muodostaa eron kirjanpidollisen ja todellisen taloudellisen tasapainon välille. Kehittämistarve on myös sille, että osattaisiin hahmottaa eri kokonaisuuksien (tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman) erot ja kytkökset toisiinsa.

Jokaisen casekunnan haastattelutuloksista käy hyvin ilmi se, että kunnanvaltuutetut perehtyvät päätöksenteossaan asioihin, jotka heitä itseään luontaisesti esimerkiksi ammatin tai harrastuksien pohjalta kiinnostavat. Oman havainnoinnin perusteella päätöksenteossa korostuu se asia, jota myös haastatteluaineistossa sivuttiin, että usein päätöksenteossa suurin keskustelu käydään esimerkiksi kunnan vapaaehtoisesti myöntävistä avustuksista; myönnetään ne sitten yksityishenkilöille, yhteisöille tai konsernin sisällä. Myönnettävät avustukset ovat pieni osa kunnan taloudellista kokonaisuutta ja usein summat ovat kokonaisuuden kannalta vähäiset. Päätöksentekoa tulisi kehittää niin, että jokaisen päätöksen yhteydessä tehtäisiin vaikuttavuuden arviointi, myös tuloksellisuuden ja taloudellisten vaikutusten näkökulmasta. Vaikuttavuuden arviointi tulisi perustua kuluvan vuoden lisäksi tuleviin suunnitelmakausiin. Jokaisen päätöksen taloudellinen vaikutus tulisi pystyä perustelemaan ja selvittämään. Myös tehtävissä kuntalais- tai valtuustoaloitteissa olisi hyvä käydä läpi taloudellinen vaikuttavuus niin saatavien tulojen kuin syntyvien menojen osalta.

Selkeä kehittämiskohde kunnanvaltuutettujen talousosaamisen syventämisessä liittyy siihen, että osana talousinformaation tulkintaa päätöksenteossa tulisi hahmottaa, mitkä ovat kunnan lakisääteisiä tehtäviä, ja mitkä taas perustuvat vapaaehtoisuuteen. Oman havainnon kautta tulisi kuntapäättäjien osaamista kehittää siitä näkökulmasta, että he osaisivat lukea laadittuja raportteja niin, että he ymmärtäisivät harkinnanvaraisten erien kirjausperusteet, eli toisin sanoen ymmärtäisivät, miten kirjaamistapa vaikuttaa taloudelliseen toteutumaan ja sitä kautta kokonaisarviointiin taloudellisesta asemasta. Niin talouden sopeuttamista kuin kulujen karsintaa ei voida tehdä pelkästään tehtävistä tai toimialueista, joiden tehtävien hoito on kunnalle laissa määrättyä. Tulokset antavat osviittaa varsinkin valittujen tapauskuntien tulosten perusteella sille, miten kussakin kunnassa voidaan miettiä raportoinnin ja kuntakohtaisten koulutusten kehittämistä, varsinkin tulevien valtuutettujen osalta.

6.3 Tiedolla johtamisen kehittäminen

Tiedolla johtamisen yhtenä osa-alueena korostuu termistön hallinta, jota myös Meklin (2013) peräänkuuluttaa. Kuntataloudessa puhutaan usein virheellisesti säästämisestä, vaikka pitäisi puhua menojen kasvun hillitsemisestä. Menojen kasvun hillitsemisestä puhumisen yhteydessä pitäisi puhua tuottavuuden parantamisesta. Säästämistä ei ole se, että jätetään ostamatta jotain, mihin ei ole varaa.

(Meklin 2013, 18-19.) Oman viranhaltijan työkokemuksen kautta olen havainnut, että esimerkiksi talousinformaation laadinnassa usein keskitytään enemmän sisäisten menojen seuraamiseen ja laadintaan sen sijaan, että tulisi miettiä, mistä ja miksi kulu todellisuudessa syntyy ja miten kulun kasvu saadaan pysäytettyä. Sisäisten erien tarkoituksena on kohdentaa jo syntynyt meno sinne, mistä sen katsotaan aiheutuneen eli talouden tasapainottamisessa sisäisillä erillä ei todellisuudessa ole mitään vaikutusta, vaan vaikutusta on sillä, mistä ja miksi kulu syntyy. Kuten osaamisen kehittämisen osiossa on todettu, tulisi tiedolla johtamisen kehittämisessä yhtenä asiakokonaisuutena olla taloudellisten vaikutusten arviointi, myös kesken tilikautta tehtäviin lisämäärärahamuutoksiin tai aloitteisiin. Tiedolla johtamisen tärkeys korostuu entistä voimakkaammin tulevaisuudessa, kun kunnat ovat taloudellisen sopeuttamisen edessä, sillä valtion velkaantuminen yleensä tarkoittaa myös kuntien velan kasvua. Myös kunnallisten lakisääteisten tehtävien lisääminen kasvattaa menoja, muttei lisää tuloja samassa suhteessa.

Tiedolla johtaminen mahdollistaa tulevaisuudessa sen, että erilaiset vaihtoehdot ja riittävä informaatio otetaan niin päätöksenteossa kuin johtamisessa huomioon. Tiedolla johtaminen mahdollistaisi tarvittavan tiedon reaaliaikaisen seurannan ja sen, että niin päätöksentekijät kuin johtavat viranhaltijat keskittäisivät ajankäytön raporttien laadinnan sijaan saatavan tiedon analysointiin, johon myös valtionvarainministeriö tähtää talousraportoinnin ja digikannustinhankkeisiin liittyvillä uudistuksillaan (Valtionkonttori 2019). Tiedolla johtamisessa oleellinen merkitys on myös riittävällä keskustelulla ja vuorovaikutuksella. (Salenius ja Nieminen 2019.) Tiedolla johtaminen vaatii toteutuakseen reaaliaikaista tietoa. Tiedolla johtaminen ja tietojen luotettavampi reaaliaikainen seuranta mahdollistaisi tiedon ennustettavuuden, joka myös parantaisi päätöksenteon vaikuttavuuden arviointia. Tulevaisuudessa tiedolla johtamisessa ja päätöksenteossa tulisi pyrkiä tiedolla ennustettavuuteen.

Tiedolla johtamisen kehittämisen kautta voitaisiin paremmin hahmottaa erot termistön välillä ja ymmärtää esimerkiksi ero kunnan kassavarojen, rahoituslaskelman ja kirjanpidollisen tuloksen välillä. Tiedolla johtamisen kehittämisen avulla valtuutetut pystyisivät paremmin perustelemaan tehdyt päätökset myös kuntalaisille ilman pelkoa äänen menettämisestä, vaikka päätös olisi kipeä tehdä. Tiedolla johtaminen mahdollistaa myös laadukkaan omistajaohjauksen, ja sitä kautta konsernin johtamisen sekä parantaa tuottavuutta ja tiedon läpinäkyvyyttä. Oman havainnoinnin perusteella voidaan vetää johtopäätös siitä, että kunnissa tiedolla johtamisen edellytys ja tukiväline on prosessien tunteminen. Prosesseja ei voida tuntea, jos prosesseja ei laadita tai niitä ei avata. Prosessien laadinta auttaa hahmottamaan kaiken vaadittavan tiedon esimerkiksi kunnan omasta toiminnasta, toimintaympäristöstä ja mahdollisista suoritteista.

LÄHTEET

Asikainen J., Huikko K., Krakau T., Korento, S., Lebedeff, P-P. & Mononen K. (2017). *Kunnan konserniohje*. 2. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Askim J. (2007). *How Do Politicians Use Performance Information? An Analysis of the Norwegian Local Government Experience*. *International Review of Administrative Sciences*: 73(3).

Askim J. (2009). *The Demand Side Of Performance Measurement: Explaining Councillors' Utilization of Performance Information in Policymaking*. *International Public Management Journal*: 12(1).

Averio P., Koskinen A. & Laesterä E. (2019). *Kuntien talous ja rahoitus*. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

ter Bogt, H.J. (2004). *Politicians in Search of Performance Information- Survey Research on Dutch Aldermen's Use of Performance Information*. *Financial Accountability and Management*, Vol 20: No. 3.

Eriksson, P. & Kovalainen, A. (2016). *Qualitative methods in business research*. 2 edition. London: Sage Publications.

Finnish Consulting Group Oy (2019): *Talouden ohjaus, rahoitus ja laskentatoimi*. Haettu osoitteesta https://www.fcg.fi/fin/palvelut/koulutukset/talouden_ohjaus_rahoytus_ja_laskentatoimi, 4.1.2019.

Lähdeviite: FCG 2019

Hausten E., Lorson C.P., Oulasvirta L. & Sinervo L-M. (2018). *Use of municipal financial statements by local councilors: Accountability perceptions from a transnational comparative study*. Rostock: Germany.

Heikkilä, T. (2017). *Tilastollinen tutkimus*. 9. uudistettu painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

van Helden, G.J, Johnsen Å. & Vakkuri J. (2012). *The life-cycle approach to performance management: Implications for public management and evaluation*, *Evaluation* 18(2).

van Helden, J. (2016). *Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information*. *Public Money and Management* 36(7).

Holopainen, I. (2018). *Kuntapäätäjät ja talousinformaation hyödyntäminen- Valtuutetut taloussuunnittelu-, tilinpäätös- ja toimintakertomustietojen käyttäjinä*. Tampere: Tampereen yliopisto.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2000). *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S.; Remes P. & Sajavaara P. (2009) *Tutki ja kirjoita*. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Johansson T. & Siverbo S. (2009). *Explaining the Utilization of Relative Performance Evaluation in Local Government: A Multi Theoretical Study Using Data from Sweden*. Financial Accountability & Management 25(2).

Jokinen, A., Juhila, K. & Suoninen, E. (1999). *Diskurssianalyysi liikkeessä*. Tampere: Vastapaino.

Joutsenvirta, M., Hirvilammi, T., Ulvila, M. & Wilén, K. (2016). *Talous kasvun jälkeen*. Helsinki: Gaudeamus.

Juntunen, E.K., (2010). *Suljetusta avoimeen: talouden globaalimyrsky*. Helsinki: Kunnallisan kehittämissäätiö.

Kallio, O., Martikainen, J., Meklin, P. & Oulasvirta, L. (2005). *Talusojohtamisen kehityspolkuja: tutkimus kuntien talusojohtamisesta 1996-2003*. KuntaSuomi 2004- tutkimuksia nro 53. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Kirjanpitoasetus 1339/1997.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto (2019). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetietojen laatisemisesta*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Lähdeviite: Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto 2019a

Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto (2019). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatisemisesta*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Lähdeviite: Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto 2019b

Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto (2018). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatisemisesta*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Lähdeviite: Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto 2018a

Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto (2018). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatisemisesta*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Lähdeviite: Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto 2018b

Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto (2016). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatisemisesta*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Lähdeviite: Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto 2016

Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto (2015). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatisemisesta*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Lähdeviite: Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto 2015

Korento, S. & Ylitalo, M-L. (2018). *Konserniohjaus ja omistajapolitiikka*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto ry kuntatalous. Haettu osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/talous/konserniohjaus-ja-omistajapolitiikka> 4.4.2020

Lähdeviite: Korento ym. 2018

Koskinen, I.; Alasuutari P. & Peltonen T. (2005). *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.

Kuntalaki 410/2015.

Lauslahti, S. (2003). *Menestyvä kunta: Kuntalaislähtöinen talousjohtaminen*. Vantaa: WSOY.

Luukkanen, A. (2015). *Vapaan pudotuksen Suomi: tyhjätaskuna karhun syleilyssä*. Helsinki: Tammi.

Maury, M., Bärlund, A. & Loukomies, T., (2017). *Kunnat kuntoon*. Helsinki: Kisspublishing.

Maxwell, J. (1992). *Understanding and Validity in Qualitative Research*. Harvard educational review, 62(3), pp. 279-301. Cambridge: Harvard Education Publishing Group.

Meklin, P. & Pukki, H. (2018). *Konserniyhteisöjen taloussuhteet- suhteiden jäsentelyä ja tietoa ARTTU2- tutkimuskunnista*. Arttu2- tutkimusohjelman julkaisusarja nro 10/2018. Helsinki:Kuntaliitto.

Meklin, P. & Pukki, H. (2016). *Kuntien kirjanpidollinen ja rahoituksellinen tasapaino- tasapainon tulkintaa*. Arttu2-tutkimusohjelman julkaisusarja nro 3/2016. Helsinki: Kuntaliitto.

Meklin, P. (2013). *Missä kuntien säästöt ovat?* Kuntalehti 12/2013, 18-19.

Meklin, P. & Martikainen, J. (2003). *Kuntakonserni johtamisjärjestelmänä. Käytäntöjä ja kehittämistarpeita*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. Acta nro 153.
file:///C:/Users/J%C3%A4rjestelm%C3%A4nvalvoja/Downloads/p051123084359Y.pdf 3.3.2018

Meklin, P. 2007. *Kunnallistalous*. Teoksessa A-V Anttiroiko, A. Haveri, V. Karhu, A. Ryyänen & P. Siitonen (toim.) Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet, 76-87. 3. uudistettu painos. Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy.

Melkers, J. & Willoughby, K. (2005). *Models of Performance- Measurement Use in Local Governments: Understanding Budgeting, Communication, and Lasting Effects*. Public Administration Review 03/2005: 65(2).

Miettinen, V. *Konserniajattelu ohjaa uutta kuntalakia*. Kuntalehti 28.1.2015. Haettu osoitteesta <https://kuntalehti.fi/uutiset/laki/konserniajattelu-ohjaa-uutta-kuntalakia/>, 3.3.2018.

Lähdeviite: Miettinen 2015

Monsen, N. (1993). *Regnskap i politikk? Om årsrapportens funksjoner for en kommune og dens toppledelse*. Bergen: Fagbokforlaget.

OJC 115 (2008). *Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto*. Euroopan unionin virallinen lehti. C 326/47. Haettu osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT> 5.5.2020

Lähdeviite: EUR-lex 2008

Ojansivu, M. (2003). *Konsernin ohjaus on kovaa hommaa*. Kuntalehti 11/2003.

Olson, O., Falkman P. & Pauli, S. (1995). *Betalningsflödesrapportering- om konsten att rapportera fakta I redovisningen*. Stockholm: Nerenius & sanerus Förslag.

Oulasvirta L., Sinervo L. & Haapala P. (2019). *Valtuutetut talousinformaation käyttäjinä*. Helsinki: KAKS – Kunnallissalan kehittämissäätiö.

Oulasvirta L. & Aronen K. (2012). *Budjetoinnin kehittäminen ja kannustavuus kunnissa*. Helsinki: Suomenliitto.

Patomäki, H. (2014). *Suomen talouspolitiikan tulevaisuus: teoriasta käytäntöön*. Helsinki: Into.

Pentti, A. (2002). *Kunnan tilinpäätösinformaation hallinta ja käyttö- Kunnanvaltuutetuille kohdistettu kyselytutkimus*. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

Perälä, S. & Schwartz, K., (2019). *Rahoituslaskelma*. 8 uudistettu painos. Helsinki: ST-Akatemia Oy.

Puusa, A. & Juuti, P. (2011). *Menetelmäviidakon raivaajat: perusteita laadullisen tutkimuslähestymistavan valintaan*. Helsinki: JTO.

Salenius, M. & Nieminen, V. (2019). *Tiedolla johtaminen ja sen työvälineet*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. Haettu osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/johtaminen-ja-kehittaminen/tiedolla-johtaminen-ja-sen-tyovalineet> 24.4.2020.

Sinervo, L-M. (2011). *Kunnan talouden tasapaino monitulkintaisena ilmiönä*. Acta Universitatis Tamperensis, Tampere.

Suomen Kuntaliitto (2020). *Uudet kriisikuntakriteerit*. Helsinki: Kuntaliitto. Haettu osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/talous/budjetointi-ja-taloussuunnittelu/uudet-kriisikuntakriteerit> 3.9.2020.

Lähdeviite: Kuntaliitto 2020

Suomen Kuntaliitto (2019). *Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet*. Helsinki: Kuntaliitto. Haettu osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/kirjanpitolautakunnan-kuntajaosto/kirjanpitolautakunnan-kuntajaoston-voimassa-olevat-yleisohjeet> 4.4.2020.

Lähdeviite: Kuntaliitto 2019

Suomen Kuntaliitto (2018). *Kuntatalous kohti 2020-lukua. Asiantuntijanäkemyksiä kuntatalousyksiköstä*. Helsinki: Kuntaliitto.

Lähdeviite: Kuntaliitto 2018

Suomen Kuntaliitto Ry (2017). *Takauksen antamisen edellytykset kunnissa*. Helsinki: Kuntaliitto. Haettu osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/laki/kunnat-yhtiot-ja-markkinat/takauksen-antamisen-edellytykset-kunnissa> 15.4.2020.

Lähdeviite: Kuntaliitto 2017

Suomen Kuntaliitto (2015). Heikki Harjula: *Uusi Kuntalaki, Yleiskirje 6/2015, 21.4.2015*.

Haettu osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/yleiskirjeet/2015/uusi-kuntalaki> 1.1.2019.

Lähdeviite: Kuntaliitto, Yleiskirje 6/2015

Suomen Kuntaliitto Ry (2008). *Kuntaliitto antoi kriteerit liikelaitoksille*. Helsinki: Kuntaliitto.

Haettu osoitteesta <https://www.sttinfo.fi/tiedote/kuntaliitto-antoi-kriteerit-liikelaitoksille?publisherId=2133&releaseId=31479> 4.3.2020.

Lähdeviite: Kuntaliitto 2008

Suomen Yrittäjät Ry (2016). *Kunnan toiminta markkinoilla ja yhtiöittämisvelvoite*. Kuopion yrittäjät. 1.4.2016. Haettu osoitteesta <https://www.yrittajat.fi/savon-yrittajat/kuopion-yrittajat/a/uutiset/325906-kunnan-toiminta-markkinoilla-ja-yhtiöittämisvelvoite>, 4.2.2018.
Lähdeviite: Yrittäjät 2016.

Säilä, E., Hellén-Toivanen, P., Pakkanen, K., Kääriäinen, A. & Urrila A., (2008). *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: Edita.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Uudistettu laitos. Helsinki: Tammi.

Tyni, T., Myllyntaus, O., Rajala, P. & Suorto, A. (2009). *Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Valkeinen, T. & Vuorento, R. (2017). *Kuntatalous: monen muuttujan summa*. 4 painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Valtioneuvoston asetus VM/2020/120

Valtionkonttorin tietokanta. *Talousraportoinnin automatisointi- miksi ja miten?* Kuntatalouden tietopalvelu. Haettu osoitteesta <https://www.valtiokonttori.fi/palvelu/talousraportoinnin-automatisointi-miksi-ja-miten/#9c900b8b>, 4.5.2020.

Lähdeviite: Valtionkonttori

Virtanen, P. & Vakkuri, J., (2016). *Julkisen toiminnan tuloksellisuusarviointi*. Helsinki: Tietosanoma.

Yle (2017). *Kuntavaalien tulospalvelu*. Yle: Kuntavaalit 2017. Haettu osoitteesta <https://vaalit.yle.fi/tulospalvelu/kv2017>, 11.5.2019.

Lähdeviite: Yle 2017

LIITTEET

Liite 1 Taustatietolomake

Kyselylomake

1 Henkilökohtainen taustatieto

1.1 Ryhmä ja numero vastaustahosta:

e.g. A1: Kunta kuvaava kirjain (A to E), vastaajaa kuvaava numero (from 1 to 6)

1.2 Sukupuoli

☐

Nainen

☐

Mies

1.3 Vastaajan ikä:

1.4 Puolueryhmä:

☐

Keskusta (Kesk.)

☐

Kansallinen Kokoomus (Kok.)

☐

Sosiaalidemokraattinen puolue (SDP)

☐

Perussuomalaiset (PS)

☐

Vihreä puolue (Vihre.)

☐

Vasemmistoliitto (Vas.)

☐

Ruotsalainen kansanpuolue (RKP.)

☐

Kristillidemokraattinen puolue (KD)

☐ Sininen Tulevaisuus

2 Ammattitausta

2.1 Pääasiallinen toiminta:

☐

Työntekijä

☐

Viranhaltija
Julkisella sektorilla

☐

Yrittäjä/omansa
työllistäjä

☐

Eläkeläinen

☐

Opiskelija

☐

Muu, mikä?

☐

Työtön

2.2 Kuuluuko työtehtäviisi taloudellisia tehtäviä, liiketaloutta, taloushallintoa tms.

☐

Kyllä

☐

Ei

2.3 Työn nimike:

3 Koulutustausta

3.1 Korkein taso, joka suoritettu:

- | | | |
|----------------------------------------------------|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Peruskoulu tai kansakoulu | <input type="checkbox"/> Lukio | <input type="checkbox"/> Ammatillinen Keskiasteen koulutus |
| <input type="checkbox"/> Ammattikorkeakoulu | <input type="checkbox"/> Yliopistotutkinto | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> Muu tutkinto, mikä: | | |

3.2 Liittyykö koulutukseesi talouden, taloushallinnon jne. oppimista?

- ☐ Kyllä ☐ Ei

4 Luottamustehtävät kunnassa/kaupungissa

4.1 Mistä lähtien olet kuulunut kuntasi valtuustoon (vuosi yyyy):

--	--	--	--

4.2 Mahdolliset vuodet, jolloin olet ollut välillä poissa valtuustosta

--

4.3 Luottamushenkilöpaikat

- | | | |
|------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Kunnanhallitus | <input type="checkbox"/> Sosiaali- ja terveystoimen eo. lautakunta | <input type="checkbox"/> Tarkastuslautakunta |
| <input type="checkbox"/> Sivistyssektorin lautakunta | <input type="checkbox"/> Tekninen lautakunta | <input type="checkbox"/> Keskusvaalilautakunta |
| <input type="checkbox"/> Johtokunta | <input type="checkbox"/> Muu? | |

5 Vastaaajan mielipiteet kunnan tilinpäätöksestä eri asiakirjoineen

	Täysin eri mieltä 1	2	3	4	Täysin samaa mieltä
1. Voin ajatella käyttäväni tilinpäätöstä useasti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Mielestäni kuntani tilinpäätöskokousisuus laskelmineen on tarpeettoman monimutkainen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Mielestäni kuntani tilinpäätös laskelmineen on käyttäjäystävällinen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Tarvitsen talousasiantuntijan apua, jotta voin käyttää kuntani tilinpäätöstä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Kuntaani kuvaava laaja informaatio on hyvin koottu yhteen kuntani tilinpäätöksessä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Kunnan tilinpäätökseen sisältyy likaa epäjohtomukaisuuksia ja ristiriitaisuuksia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Uskon, että suurin osa ihmisistä pystyy omaksumaan tilinpäätöstiedon nopeasti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Mielestäni kuntani tilinpäätöstiedon käyttäminen on hankalaa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Olen kykenevä käyttämään kuntani tilinpäätöstietoja varmalla tavalla	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Minun pitäisi opiskella paljon pystyäkseen käsittelemään kuntani tilinpäätöstä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Entwurf Interviewleitfaden Local Council Members SS 2017: Übersetzung, Stand 23.05.2017

Suomennettu, muokattu versio Saksan yliopiston teettämästä kyselystä	
1. Henkilötiedot taustatietoina	
Henkilötiedot kysytään taustatietolomakkeella	
<p><i>Taustaselostus haastateltavalle:</i></p> <p>Kunnan tilinpäätöskokonaisuus sisältää kunnan tilikauden toteutuneen tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja taseen liitetietoineen sekä talousarvion toteutuman eli käyttötalouden ja investointiosien toteutuman sekä myös talousarvion tuloslaskelma- ja rahoituslaskelmaosien toteutuman.</p> <p>Julkistetun tilinpäätöskokonaisuuden tarkoitus on informoida lukijoita läpinäkyvällä ja ymmärrettävällä tavalla</p> <p>Tämän taustaselostuksen pohjustamana haluamme kysyä sinulta:</p> <p>2. Missä määrin nykyinen kuntien tilinpäätösisältö eri laskelmineen talousarvon toteutumalaskelmat mukaan luettuna antavat kunnan talouden tilasta oikean ja riittävän, totuudenmukaisen kuvan ?</p>	
Kuinka usein käytät konkreettisesti kuntasi tilinpäätöstä, kun haluat muodostaa kuvaa kuntasi taloudesta? Sen lisäksi että tilinpäätös käsitellään valtuuston tilinpäätöskokouksessa, kuinka usein otat luettavaksi kuntasi tilinpäätöksen vuoden aikana? Missä yhteyksissä ja miksi?	
Mitä osia kuntasi tilinpäätöskokonaisuudesta käytät kuvan muodostamisessa, kaikkia vai vain osaa niistä, mitä osia? Mitkä yksityiskohdat näissä osissa ja laskelmissa kiinnostavat sinua eniten?	
Mikä on oma arviosi kuntasi nykyisestä talouden tilasta, onko se huono, keskinkertainen vai hyvä?	

Mihin seikkoihin perustat arviosi? Mitä kunnan talouden tilaa kuvaavia tunnuslukuja mahdollisesti käytät apuna?	
Kuvastaako mielestäsi tuloslaskelma oikein kunnan tulosta, missä määrin?	
Missä määrin kunnan tase kuvastaa oikein ja läpinäkyvästi kuntasi varallisuutta?	
Entä kuntasi oikeaa velkojen ja sitoumusten määrää (taseen vastattavaa puoli)?	
Missä määrin mielestäsi kunnan konsernitilinpäätös tekee läpinäkyväksi kunnan sitoumukset, jotka syntyvät konsernin yhteisöissä?	
<p>Mitkä tilinpäätöksen tiedot kiinnostavat sinua eniten?</p> <p>Mitkä laskelmien tunnusluvut kiinnostavat sinua eniten, mitä käytät eniten?</p> <p>Tuloslaskelman, rahoituslaskelman vai taseen tunnuslukuja, mitä muita kuin niihin perustuvia?</p> <p>Entä konsernitilinpäätöksen tunnusluvuista?</p>	
Mitä muuta informaatiota kaipaisit, jota et saa mielestäsi nykyisistä tilinpäätöslaskelmista, arvioidaksesi kuntasi taloudellisen tilan terveyttä?	
Missä määrin mielestäsi on ylipäättään mahdollista arvioida kuntasi talouden tilan terveyttä tilinpäätöksen avulla? Mitä esteitä ja rajoitteita niihin liittyy mielestäsi?	
Kuinka usein valtuutettuna arvioit kuntasi talouden tilan terveyttä? Ja jos ja kun arvioit sitä, paljonko käytät apuna muita tiedonlähteitä kuin tilinpäätösasiakirjoja, mikä merkitys on kuntasi talousjohdon esityksillä ja analyysillä, joita he tekevät kirjallisesti ja suullisesti kokouksissa?	
3. Kuinka usein käytät informaationlähteitä ja mitä informaationlähteitä?	

Mitä asiakirjainformaatiota tilinpäätöskokonaisuudesta käytät valtuuston päätöksenteossa?	
Kuinka usein keskustelet tai viittaat kuntasi tilinpäätösasiakirjoihin yhden valtuuston kalenterivuoden aikana? Kuinka usein keskustelet talousjohtajan tai muun taloudesta vastaavan johtavan viranhaltijan kanssa ymmärtääksesi kuntasi/kuntakonsernin taloutta ja sen tilaa ?	Keskimäärin; kun otetaan huomioon paitsi valtuuston kokoukset myös muut luottamuselimet ja tilanteet vuoden aikana.
Mitä informaatiota mielestäsi puuttuu tehdessäsi päätöksiä valtuustossa, tietoa, jota tällä hetkellä ei ole tarjolla?	
<p>Taustaselostus:</p> <p>Kunnan tilinpäätöksessä erityisesti talousarvion toteutuma ja hallituksen vastuulla oleva toimintakertomus voidaan nähdä välineenä kunnan päätöksentekijöiden ja hallinnon tilivelvollisuuden toteutumisen seurannassa. Tässä merkityksessä kuntalaisilla, kunnan päämiehillä, on oikeus saada tietää tilivelvollisten suoritus tilivuodelta. Kuntalaisia edustaa valtuusto ja sen valtuutetut, ja siksi valtuustolla on tärkeä valvontatehtävä tilivelvollisen hallinnon ja viranhaltijaorganisaation suhteen.</p> <p>Tätä mielessä kysymme seuraavaa:</p> <p>4. Missä määrin valtuutettuna talousarvion toteutumalaskelmat ja toimintakertomus antaa sinulle välineen arvioida tilivelvollisen hallintokoneiston suoriutumista talousarviossa myönnettyjen resurssien käytössä?</p>	
Missä määrin talousarvion toteutumalaskelmat ja kunnan toimintakertomus antaa tarvittavan informaation?	Voitko selostaa tässä käsitystäsi hiukan tarkemmin? Voitko havainnollistaa jollain esimerkillä? Tuleeko vielä jotain muuta mieleesi?
Mitä talousarvion toteutumatietoja käytät arvioidessasi tilivelvollisen hallinnon suoriutumista? Mitä talousarvion osia ja laskelmia tai muuta toimintakertomustietoa käytät yleensä ?	
Kuinka usein käytät konkreettisesti kuntasi talousarviota ja sen seurantaraportointia, kun haluat muodostaa tilannekuvan	

talousarvion noudattamisesta ja siihen liittyvistä muutostarpeista?	
Onko jotain tietoja, joita kaipaisit ja et saa tällä hetkellä, kun haluat muodostaa tilannekuvan talousarvion noudattamisesta ja siihen liittyvistä muutostarpeista?	
(Mitä esteitä oikean kuvan muodostamiseksi ja rajoitteita liittyy nykyiseen talousarvion seurantaraportointiin mielestäsi?)	
<p>5. Konsernin talous ja konsernitilinpäätös</p> <p>Seuraavat kysymykset liittyvät kuntanne konserniin.</p> <p>1. Kuinka hyvin tunnet kuntasi konsernin, kuinka hyvin tiedät, mitä yhteisöjä kuuluu konserniin?</p> <p>2. Kuinka tuttua sinulle ovat konsernitilinpäätöksen rakenne ja laadintaperiaatteet?</p> <p>3. Kuinka paljon aikaa käytät suhteessa kuntakonsernin tilinpäätöksen läpikäyntiin, jos verrataan vastaavasti siihen, kuinka paljon luet kunnan tilinpäätöstä?</p> <p>4. Mitkä asiat kiinnittävät huomiosi konsernitilinpäätöksessä? Mitä asioita pidät esille nostamisen/ huomion arvoisina?</p> <p>5. Mikä käsitys sinulla on konserninne taloustilanteesta? Hyvä, kohtuullinen, huono?</p> <p>6. Mikä käsitys sinulla on, muuttuuko kuntasi taloustilanne, jos mukaan otetaan koko konsernin näkökulma?</p> <p>7. Vaikuttaako käsitykseen konsernin taloustilanteesta muut tiedonlähteet/keskustelut jne. kuin itse konsernin tilinpäätöslaskelmat ja konsernitilinpäätöstieto?</p> <p>Taustaselostus seuraavaan osioon:</p> <p>Nyt otamme esille nimenomaan kuntalaisen näkökulman valtuutetun sijasta. Kunnan tilinpäätöskokonaisuus tietoisena tulisi antaa välineet kuntalaisille arvioida heille tilivelvollisen valtuuston ja siinä kuntalaisia edustavien poliitikkojen suoriutumista.</p> <p>Tähän liittyen haluaisimme kysyä:</p> <p>6. Kuinka hyvin mielestäsi kuntasi tilinpäätöskokonaisuus antaa kuntalaisille mahdollisuuden arvioida tilivelvollisen valtuuston ja poliitikkojen suoriutumista?</p>	
Mitä tietoja arvioisit kuntalaisten erityisesti tarvitsevan kuntasi tilinpäätöskokonaisuudesta, mukaan lukien kuntakonsernin tilinpäätöksen?	Voitko selostaa tässä käsitystäsi hiukan tarkemmin? Voitko havainnollistaa jollain esimerkillä? Tuleeko vielä jotain muuta mieleesi?
Mitä tietoja heidän pitäisi mielestäsi käyttää?	

Mitä tilinpäätöskokonaisuuden eri osia ja komponentteja?	
Ja kuinka usein kuntalaisten tulisi käyttää näitä tietoja? Mikä on oma käsityksesi, käyttävätkö kuntalaiset tilinpäätökseen sisältyviä tietoja käytännössä?	
Ja missä määrin tilinpäätös eri soineen talousarvion toteutumatietoineen ja konsernin tietoineen antaa mahdollisuuden tarvittavaan arviointiin kuntalaisten näkökulmasta?	
Missä määrin kuntalaiset tuntevat kunnan tarkastuslautakunnan toimintaa ja käyttävätkö he hyväksi tarkastuslautakunnan vuosittain julkaistavaa arviointikertomusta kunnan taloudesta ja toiminnasta?	
Mitä esteitä kuntalaisilla on mahdollisesti tiedon käytössä? tietoja mahdollisesti puuttuu mielestäsi kuntalaisilta?	
7. Ao. opiskelijan oman tutkimusrajanuksen edellyttämä lisäosa:	
Viimeinen kysymys: Onko jotain muuta, jonka haluaisit tuoda esille kuntasi talouden arvioinnista ja talousarvio- ja tilinpäätösinformaatiosta?	